



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América

Dirección General de Estudios de Posgrado

Facultad de Ciencias Contables

Unidad de Posgrado

**Problemática de la aplicación del principio del
devengado en los pronunciamientos técnicos emitidos
por la administración tributaria durante el período
2010-2017**

TESIS

Para optar el Grado Académico de Magíster en Política y Gestión
Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario

AUTOR

Rolando Alberto LEÓN TENICELA

ASESOR

Mg. Luis Angel ANGULO SILVA

Lima, Perú

2020



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

León, R. (2020). *Problemática de la aplicación del principio del devengado en los pronunciamientos técnicos emitidos por la administración tributaria durante el período 2010-2017*. Tesis para optar grado de Magíster en Política y Gestión Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario. Unidad de Posgrado, Facultad de Ciencias Contables, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima, Perú.

Metadatos complementarios

Código ORCID del asesor	LUIS ANGEL ANGULO SILVA https://orcid.org/0000-0003-2300-8374
Autor DNI (Obligatorio)	07933060
Asesor DNI (Obligatorio)	08634939
Código ORCID del autor	https://orcid.org/0000-0002-8824-9710
Grupo de investigación	“ _____ ”
Financiamiento	Financiamiento Personal
Ubicación geográfica donde se desarrolló la investigación (incluirse localidades y/o coordenadas geográficas).	Perú, Lima, Lima, Santiago de Surco Latitud: -12.1464, Longitud: -77.0067 12° 8' 47" Sur, 77° 0' 24" Oeste
Año o rango de años que la investigación abarcó.	2018-2020
Disciplinas OCDE	Negocios, Administración http://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.02.04

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú, Decana de América

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

UNIDAD DE POSGRADO

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DE
GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN POLÍTICA Y GESTIÓN TRIBUTARIA
CON MENCIÓN EN POLÍTICA Y SISTEMA TRIBUTARIO
N°002-VDIP-DUPG-FCC/2020

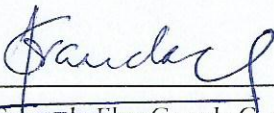
En la ciudad de Lima, a los 27 días del mes de Febrero del 2020 a las 09:30 horas, en el Salón de Grados de la Facultad de Ciencias Contables de la UNMSM, bajo la Presidencia del Dr. Segundo Eloy Granda Carazas; con la asistencia de los Miembros del Jurado: Dra. Jeri Gloria Ramón Ruffner de Vega; Mg. Luis Angel Angulo Silva; Mg. Dante Julián Camus Graham; y, el; Dr. Eliezer Rodríguez Ramírez; el aspirante a **MAGÍSTER EN POLÍTICA Y GESTIÓN TRIBUTARIA CON MENCIÓN EN POLÍTICA Y SISTEMA TRIBUTARIO**, Bach. Rolando Alberto León Tenicela, procedió hacer la exposición y defensa pública de su Tesis titulada: **PROBLEMÁTICA DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DEL DEVENGADO EN LOS PRONUNCIAMIENTOS TÉCNICOS EMITIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DURANTE EL PERÍODO 2010-2017**, requisito principal para optar el Grado Académico de Magíster en Política y Gestión Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario.

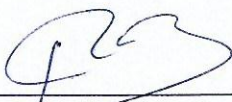
Concluida la exposición se procedió a la evaluación correspondiente, habiendo obtenido la siguiente calificación:


DE Aprobado (14) baturoe

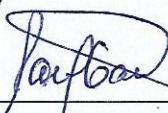
La Ceremonia de Sustentación concluyó a horas:

10.30 a.m


Dr. Segundo Eloy Granda Carazas
Presidente


Dra. Jeri Gloria Ramón Ruffner de Vega
Miembro


Mg. Luis Angel Angulo Silva
Miembro


Mg. Dante Julián Camus Graham
Miembro


Dr. Eliezer Rodríguez Ramírez
Miembro

Vista la presente Acta, el Jurado de Sustentación de Tesis, propone que la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, otorgue al **Bach. Rolando Alberto León Tenicela**, el Grado Académico de Magíster en Política y Gestión Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario.

Ciudad Universitaria, 27 de Febrero de 2020


Dra. Jeri Gloria Ramón Ruffner de Vega
Directora de la Unidad de Posgrado

Índice General

I. INTRODUCCIÓN	9
1.1. Situación Problemática.....	9
1.2. Formulación del Problema	13
1.2.1. <i>Problema principal</i>	14
1.2.2. <i>Problemas específicos</i>	14
1.3. Justificación de la Investigación.....	15
1.4. Objetivos de la Investigación	16
1.4.1. <i>Objetivo Principal</i>	16
1.4.2. <i>Objetivos Específicos</i>	16
II. MARCO TEÓRICO	17
2.1. Marco filosófico o epistemológico de la investigación	17
2.2. Antecedentes del Problema.....	18
2.2.1. <i>“Los gastos deducibles y el principio de causalidad en la determinación de las rentas netas empresariales-caso peruano</i>	18
2.2.2. <i>“El principio de lo devengado en la imputación de la renta al ejercicio fiscal”</i>	19
2.2.3. <i>“El Impuesto a la Renta y los Reparos Tributarios en Establecimientos de Hospedaje del distrito de Trujillo en el Periodo 2010”</i>	21
2.2.4. <i>“Funciones desempeñadas en la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria”</i>	22
2.2.5. <i>“La cultura tributaria y su incidencia en la reducción de la evasión de impuestos en el gobierno central”</i>	23
2.3. Bases Teóricas	24
2.3.1. <i>Contabilidad Avanzada</i>	24
2.3.2. <i>Contabilidad</i>	25
2.3.3. <i>Normas Internacionales de Información Financiera</i>	25
2.3.4. <i>Teoría y Práctica del Impuesto a la Renta</i>	28
2.3.5. <i>Impuesto a la Renta de Tercera Categoría</i>	32
2.3.6. <i>Manual del Código Tributario</i>	37
2.3.7. <i>“Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT”</i>	42
2.3.8. <i>Directiva N° 001-985/SUNAT</i>	46
III. HIPÓTESIS Y VARIABLES	48
3.1. Hipótesis general	48
3.2. Hipótesis específicas	48
3.3. Identificación de variables.....	49
3.4. Operacionalización de variables	49
IV. METODOLOGIA	50
4.1. Tipo y diseño de la investigación.....	50

4.1.1. <i>No experimental</i>	50
4.1.2. <i>Descriptiva</i>	50
4.1.3. <i>Cualitativa</i>	50
4.1.4. <i>Causal</i>	51
4.1.5. <i>Retrospectiva</i>	51
4.1.6. <i>Transversal</i>	51
4.1.7. <i>Aplicada</i>	51
4.2. Unidad de análisis.....	51
4.3. Población de estudio	52
4.4. Tamaño de la muestra.....	52
4.5. Instrumento de recolección de datos	52
V. RESULTADOS Y DISCUSIÓN.....	53
5.1. Procesamiento de los Informes Técnicos emitidos por la Administración Tributaria	53
5.2. Procesamiento de Entrevistas	70
VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	93
6.1 Conclusiones.....	93
6.2 Recomendaciones.....	94
VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	97
VIII. ANEXOS	99
8.1. Glosario	99
8.2. Matriz de consistencia	103
8.3 Caso	104
8.4. Entrevista.....	106

Lista de Cuadros

<i>Tabla 1. Operacionalización de variables</i>	<i>49</i>
<i>Tabla 2. SUNAT Informes Técnicos 2010.....</i>	<i>53</i>
<i>Tabla 3. SUNAT Informes Técnicos 2010.....</i>	<i>54</i>
<i>Tabla 4. SUNAT Informes Técnicos 2011.....</i>	<i>55</i>
<i>Tabla 5. SUNAT Informes Técnicos 2012.....</i>	<i>56</i>
<i>Tabla 6. SUNAT Informes Técnicos 2012.....</i>	<i>57</i>
<i>Tabla 7. SUNAT Informes Técnicos 2013.....</i>	<i>58</i>
<i>Tabla 8. SUNAT Informes Técnicos 2013.....</i>	<i>59</i>
<i>Tabla 9. SUNAT Informes Técnicos 2014.....</i>	<i>60</i>
<i>Tabla 10. SUNAT Informes Técnicos 2014.....</i>	<i>61</i>
<i>Tabla 11. SUNAT Informes Técnicos 2014.....</i>	<i>62</i>
<i>Tabla 12. SUNAT Informes Técnicos 2015.....</i>	<i>63</i>
<i>Tabla 13. SUNAT Informes Técnicos 2015.....</i>	<i>64</i>
<i>Tabla 14. SUNAT Informes Técnicos 2016.....</i>	<i>65</i>
<i>Tabla 15. SUNAT Informes Técnicos 2016.....</i>	<i>66</i>
<i>Tabla 16. SUNAT Informes Técnicos 2017.....</i>	<i>67</i>
<i>Tabla 17. SUNAT Informes Técnicos 2017.....</i>	<i>68</i>
<i>Tabla 18. Matriz de Consistencia.....</i>	<i>103</i>

Lista de Ilustraciones

<i>Ilustración 1. Devengo – Pronunciamientos SUNAT</i>	<i>69</i>
<i>Ilustración 2. Nivel de Experiencia en Materia Tributaria</i>	<i>71</i>
<i>Ilustración 3. Experiencia en Reconocimiento de Ingresos y Gastos... ..</i>	<i>72</i>
<i>Ilustración 4. Importancia del Reconocimiento de Ingresos y Gastos para el Impuesto a la Renta.....</i>	<i>73</i>
<i>Ilustración 5. Uniformidad de la Aplicación del Devengo por parte de la SUNAT</i>	<i>74</i>
<i>Ilustración 6. Definición del Devengo en la Ley del Impuesto a la Renta</i>	<i>75</i>
<i>Ilustración 7. La No Definición del Devengo, ¿afecta los derechos de los contribuyentes?</i>	<i>77</i>
<i>Ilustración 8. ¿La Definición del Devengo en la LIR debería ser exclusivamente Contable?.....</i>	<i>78</i>
<i>Ilustración 9. ¿La Definición del Devengo en la LIR debería ser exclusivamente Jurídica?</i>	<i>81</i>
<i>Ilustración 10. ¿La Definición del Devengo en la LIR debería darle contenido Contable o Jurídico?</i>	<i>83</i>

RESUMEN

Para calcular el Impuesto a la Renta, uno de los aspectos primordiales de la hipótesis de incidencia es el temporal, mediante el cual se determina a qué periodo corresponde imputar los ingresos o los gastos.

El empleo del criterio del Devengado, definición contable que regula el momento en que tenemos que reconocer las transacciones, resulta entonces fundamental para que los gestores tributarios determinen con propiedad la renta imponible, que es el resultado de adicionar o deducir partidas de conciliación a la utilidad financiera.

Si bien es cierto que nuestra Ley del Impuesto a la Renta señala expresamente que las rentas se deben reconocer en base al devengado, así como los gastos; el concepto de qué se entiende por devengo no ha estado definido en la legislación; lo que ha generado controversias en los contribuyentes, la Administración Tributaria, los asesores tributarios, y el Tribunal Fiscal. Además, la SUNAT y el Tribunal Fiscal han sustentado sus opiniones y resoluciones, algunas veces en doctrina contable, otras en doctrina jurídica, o simplemente han realizado remisiones a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), sin más desarrollo técnico.

El devengado es un concepto con lenguaje contable que es utilizado por profesionales de distintas carreras como los operadores jurídicos; lo que hace aún más complicada su correcta aplicación. El elemento temporal no solo

forma parte del hecho imponible sino que tiene tanta relevancia que puede implicar la existencia o no de la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Recientemente, se han dictado normas que han incorporado contenido conceptual del devengado a la Ley del Impuesto a la Renta. A pesar de ello, el problema, lejos de solucionarse, podría aún acentuarse dado que obligará a los contribuyentes a reconocer, por ejemplo, los ingresos por servicios de una manera distinta a cómo se registran contablemente; o establecer en qué momento se ha transferido el control, en la venta de bienes.

En este panorama, la presente investigación trata de abordar la problemática del devengado, y establecer conclusiones con un enfoque estrictamente técnico.

Palabras clave: devengado, impuesto a la renta, ingresos, gastos.

ABSTRACT

In order to determine the Income Tax, one of the major aspects of the incidence hypothesis is the temporary one, which establishes the period the revenues and the expenses shall be imputed to.

The application of the Accrual criterion, an accounting concept that regulates when we have to recognize the transactions, becomes crucial in order the taxable income to be determined by the tax operators, through the addition and deduction of the reconciliatory items to and from the financial profit.

The Peruvian Income Tax Law expressly mentions that the revenues must be recognized based on the accrual criterion, as well as the expenses; but nevertheless the concept of accrual had not been defined by the Law. This situation generated controversies among the taxpayers, the tax advisors, the Tax Administration, and the Tax Court. Moreover, both institutions, the Tax Administration and the Tax Court, have based their opinions and resolutions, sometimes in accounting doctrine, in other cases in legal doctrine; or have simply made a remission to the International Financial Reporting Standard (IFRS), without any technical development.

The accrual is a concept with an accounting language that it is used by professionals of different careers, like legal operators, making it more difficult its appropriate application. The temporary element is not only part of the taxable event, but it is so relevant that it could involve the existence or not of the taxpayers ability to pay.

Recently, the Government has published a law introducing some concepts of the accrual into the Income Tax Law. Nevertheless, the problem, far from being solved, has probably be increased because the taxpayers would be obligated to recognize, for instance, revenues for services in a different way in which these are booked; or shall must determine in what moment they transfer the “control”, in case of sale goods.

Therefore, this research seeks to identify this issue and provide conclusions with a strictly technical approach.

Key words: accrual, income tax, revenues, expenses.

I. INTRODUCCIÓN

1.1. Situación Problemática

Toda hipótesis de incidencia de una norma tributaria debe contener los siguientes aspectos: material, subjetivo, temporal, espacial y cuantitativo; a efectos que cuando se genere el hecho imponible que dé nacimiento a la obligación tributaria; ésta se pueda determinar en forma oportuna y adecuada. En el Perú, existe inseguridad al momento de calcular el Impuesto a la Renta empresarial por cuanto el aspecto temporal; es decir, saber cuándo nació la obligación de pago y que es regulado por el principio del devengado, no está claramente regulado en nuestra legislación.

En efecto, la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) (Decreto Legislativo N° 774, 1993) dispone en su artículo 57 que los ingresos y los gastos deben imputarse a cada ejercicio gravable de acuerdo al devengado; sin embargo, ni en dicho artículo ni en ninguno otro del mencionado cuerpo de leyes ni en su Reglamento (Decreto Supremo N° 122-94-EF, 1994), se define qué se entiende por devengado.

Este concepto de devengado es la piedra angular para registrar las cuentas del estado de resultados. El Impuesto a la Renta empresarial se calcula aplicando una alícuota a la renta imponible de un ejercicio gravable; la misma que ha tenido un origen en la utilidad contable; a partir de la cual, se realiza una conciliación con las reglas fiscales.

La imputación o asignación de los ingresos y gastos a un ejercicio gravable resulta entonces de vital importancia para saber si el impuesto calculado por el contribuyente, y que luego va a ser revisado por la Administración Tributaria, está correctamente determinado, considerando las reglas del devengado.

La doctrina contable señala que los efectos de las operaciones y otros eventos que se identifican deben registrarse en el momento en que acontecen; es decir, en los periodos en que esas consecuencias ocurran, inclusive si los cobros o pagos resultantes se producen en un periodo diferente ((IASB), 2014).

Al no existir en la LIR disposiciones que regulen expresamente la oportunidad de la identificación de los incrementos de los recursos económicos así como los decrementos patrimoniales, los contribuyentes, los asesores tributarios, y los funcionarios de la Superintendencia de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) tienen que recurrir a fuentes distintas a la LIR para aplicar el devengo; generándose muchas veces controversias que se evidencian en los valores emitidos por los auditores de la SUNAT, a través de resoluciones de determinación y resoluciones de multa; los mismos que son reclamados por los contribuyentes y cuyos procesos contenciosos pueden demorar años en resolverse; con el consiguiente incremento de la deuda tributaria por el ajuste de los intereses moratorios o del índice de precios al consumidor, según corresponda.

Asimismo, los contribuyentes, a través de los gremios empresariales o entidades representativas, solicitan a la SUNAT que se pronuncie respecto a determinadas situaciones que generan dudas, justamente por no estar definido el concepto del devengo en la legislación del Impuesto a la Renta. Estos pronunciamientos están reflejados en los Informes, Circulares, Oficios, Cartas, y Cartillas de Instrucciones que emite la SUNAT, y que muchas veces son contradictorios con opiniones anteriores emitidas por ella misma, o por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. En diversas oportunidades la SUNAT ha fijado su posición considerando únicamente los criterios establecidos por los tratadistas que sostienen el devengo jurídico, que

en algunos aspectos difiere sustancialmente del devengado contable. Asimismo, la actual y cada vez más frecuente aceptación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para elaborar los estados financieros, está generando incertidumbre respecto al tratamiento tributario del principio del devengo.

Toda esta situación genera confusión en los gestores tributarios, incluyendo a la SUNAT, al momento de determinar y/o revisar la renta imponible; y por ende, al existir diferentes corrientes de opinión sobre lo que debe entenderse por devengado para fines tributarios, se incurre en pérdidas de recursos tanto para las empresas como para el Estado por la atención y seguimiento que debe realizarse a los escritos impugnatorios presentados contra las acotaciones. Muchos de estos problemas se podrían evitar si, como novedad, la propia LIR señalara taxativamente los alcances del principio del devengado y sus componentes; o alternatively, si la LIR remitiese, bajo determinadas restricciones, la conceptualización del devengo a las NIIF que estuvieran oficializadas por el Consejo Normativo de Contabilidad.

Esta problemática también se presenta a nivel de América Latina, aunque con distintos grados de complejidad. En el caso de la legislación argentina, la Ley 20628-Impuesto a las Ganancias señala en su artículo 18 que se consideran utilidades del ejercicio las devengadas en el mismo, pero no define el concepto, resultando habitual que los autores pretendan hacerlo con la ayuda de la doctrina y la jurisprudencia, aparte de emplear el criterio contable. La nombrada omisión no es general, ya que en algunos casos la ley fija claramente el aspecto temporal; como en los intereses, beneficios, diferencias de cambio, honorarios de directorio y más. El asunto se complica con los demás rubros, que indiscutiblemente son mayoritarios.

Así, la ley utiliza el juicio de lo devengado, pero no lo precisa claramente. Al respecto, existen corrientes de opinión que sostienen que el significado de devengado se infiere visiblemente del estudio armónico de las normas de la Ley del Impuesto a las Ganancias; por eso no es obligatorio recurrir a la contabilidad para

entenderlo. También existen profesionales que opinan en el sentido que, respetando el principio de legalidad, los conceptos del devengado deberían estar claramente definidos en la ley.

Por su parte, la legislación chilena es más explícita en conceptualizar los aspectos vinculados con el devengado. Así, el Decreto Ley 824 indica taxativamente en su artículo 3 que se entenderá por "renta devengada", aquella sobre la cual se tiene un título o derecho, independientemente de su actual exigibilidad y que constituye un crédito para su titular; diferenciándola de la renta percibida y de la renta atribuida. También, en relación a los precios de transferencia, la ley dispone expresamente que las rentas pasivas se considerarán devengadas por los domiciliados en Chile, de acuerdo a la participación, directa o indirecta, que ellos posean en el ente controlado.

El régimen normativo de la Ley del Impuesto a la Renta en el Perú ha regulado diversos supuestos de devengado a partir de los cuales se puede identificar un concepto general sin desarrollo positivo (en el artículo 57) y otros conceptos particulares (para instrumentos financieros derivados, fondos, fideicomisos, etc.). La discusión se presenta porque algún sector importante de los especialistas sostiene que aun cuando el devengado no esté definido positivamente, ello no evidenciaría que estemos necesariamente ante una laguna legal y viciada de origen como inconstitucional; toda vez que fruto de una adecuada interpretación jurídica se puede atribuir una definición suficiente y en comunión con los preceptos constitucionales. Otro sector interpreta que por seguir nuestro país la corriente del derecho positivo, todas las definiciones vinculadas con el devengado deberían estar contempladas en la Ley.

El devengado es un término usado para identificar una situación de relevancia tributaria y de especial interés, tanto para los contribuyentes como para el órgano administrador del tributo, cual es reconocer si un gasto o un ingreso corresponde a un determinado ejercicio gravable y no a otro. Resulta necesario entonces que exista una definición del devengo en la LIR. Al no haberse abordado anteriormente la problemática del devengado en nuestro país, consideramos que sí es viable la

incorporación de una definición tributaria en el cuerpo legal, como sucede en otras latitudes; cuidando que su cumplimiento no sea de alta complejidad ni que afecte la recaudación tributaria.

1.2. Formulación del Problema

El devengado, como aspecto temporal de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta, es materia de permanente discusión entre los contribuyentes y la SUNAT, tanto en las fiscalizaciones como en las reclamaciones, y apelaciones. Esta diferencia de apreciación se manifiesta también en los pronunciamientos técnicos, a veces contradictorios, que emite el órgano administrador a través de sus informes, oficios, cartas, y cartillas de instrucciones.

En efecto, se discute si un determinado ingreso o gasto debió reconocerse en un ejercicio o en otro. Nos preguntamos por qué se producen estas desavenencias, cuál puede ser la causa de la problemática de la aplicación del devengado. Es importante mencionar que, en nuestro país, existen dos corrientes de opinión respecto al devengado: una que se basa en la teoría contable y otra que se sustenta en el desarrollo jurídico.

Si bien la SUNAT no regula las normas, solo las aplica; lo cierto es que la Ley del Impuesto a la Renta (LIR) solo menciona que los ingresos y gastos se imputan por el criterio del devengado, sin realizar un desarrollo conceptual. Entonces nuestro trabajo tratará de demostrar que la falta de una definición del concepto del devengo en la LIR influye en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria.

1.2.1. Problema principal

¿Cuál es la incidencia de la ausencia de definición del principio del devengado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010- 2017?

1.2.2. Problemas específicos

¿El criterio del reconocimiento de ingresos y gastos influye en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017?

¿El devengado jurídico se relaciona con los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017?

¿Cuál es el impacto del devengo regulado por las Normas Internacionales de Información Financiera, en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017?

1.3. Justificación de la Investigación

La presente investigación es importante puesto que al existir un vacío legal del principio del devengado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, las empresas contribuyentes, los asesores y revisores tributarios, los auditores fiscalizadores y resolutores de la SUNAT; así como los vocales del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial, tienen que recurrir a diversas fuentes para aplicar el criterio del devengado. Esta situación genera posiciones contrapuestas al momento de determinar la renta imponible.

Los gestores que intervienen en esta investigación son:

- Las empresas que generan rentas de tercera categoría - Los profesionales contables y los asesores tributarios
- Los funcionarios de la Administración Tributaria
- El Tribunal Fiscal

De no procederse con la investigación, continuaría generándose pérdida de recursos tanto para las empresas como para el fisco, al aplicarse diversos criterios de reconocimiento de ingresos y gastos, con las consiguientes formulaciones y notificaciones de acotaciones, y posteriores reclamaciones.

Así entonces, la conveniencia de proceder con la investigación se da porque es necesario contar con reglas claras, a través de una modificación legislativa que defina el principio del devengado o que remita su conceptualización, bajo determinadas restricciones, a las Normas Internacionales de Información Financiera que estuvieran reconocidas por el Consejo Normativo de Contabilidad.

1.4. Objetivos de la Investigación

1.4.1. Objetivo Principal

Determinar la incidencia de la ausencia de definición del principio del devengado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010- 2017.

1.4.2. Objetivos Específicos

Determinar si el criterio del reconocimiento de ingresos y gastos influye en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.

Determinar si el devengado jurídico se relaciona con los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.

Determinar el impacto del devengo regulado por las Normas Internacionales de Información Financiera, en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.

II. MARCO TEÓRICO

2.1. Marco filosófico o epistemológico de la investigación

En la presente investigación abordamos el concepto del devengado como aspecto temporal de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta.

Torres y Lam señalan que la contabilidad es una ciencia, con fundamentos epistemológicos que influyen en la formación del profesional contable, y que están relacionados a principios, hipótesis y métodos, constituyendo su objeto de estudio. Para unos, la contabilidad es una técnica y para otros, es una ciencia. Al tener sistematizadas sus teorías, mediante la epistemología, se elimina tal discrepancia concluyendo que es una ciencia. La formación profesional se desarrolla en realidades empresariales, aplicando normas; por lo que la tributación resulta ser una exigencia del Estado para la financiación de las necesidades de orden público. (Torres & Lam, 2012).

Por su parte, Chocano sostiene que la conlleva una línea de pensamiento estructuralista, y que da forma al conocimiento empírico en constante evolución conceptual junto con el avance científico, utilizando norma en la operatividad contable. Todo está estructurado, desde la ecuación contable, el Plan Contable, hasta llegar a la formulación de los Estados Financieros. Es un sistema, en el que cada elemento es necesario y están en permanente vinculación. (Chocano, 2004). En nuestra investigación veremos que el estructuralismo contable se contrapone con el desarrollo de otras especialidades como el derecho tributario, y específicamente con la normatividad del Impuesto a la Renta en nuestro país; lo que ha generado que se presenten situaciones contrarias respecto o al período al

cual debe imputarse un determinado ingreso o gasto, deviniendo en espacios de inseguridad jurídica; puesto que el derecho tributario ha regulado su propio concepto del devengado. Frente a ello, los contribuyentes, la Administración Tributaria, y el Tribunal Fiscal no tienen claro cómo aplicar las reglas del devengado; más aún si la Ley del Impuesto a la Renta no contiene un desarrollo normativo; lo que se refleja en litigiosidad en términos de tributos, intereses y multas por montos relevantes.

Barriga nos dice que a través del proceso contable se interpreta una realidad económica; cumpliéndose con la epistemología analítica. Asimismo, mediante la epistemología normativa se utilizan procedimientos más rigurosos; es decir, “saber cómo debe ser”. Consiguientemente, queda demostrada la realidad económica de la investigación. (Barriga, 2001). El presente trabajo demostrará que en el sector empresarial peruano se ha generado un clima de incertidumbre y de falta de predictibilidad para la determinación adecuada del Impuesto a la Renta en lo referente a la forma de aplicar el criterio del devengado. Finalmente, pretendemos contribuir a encontrar una solución al problema mediante formulaciones normativas, cuidando que no se menoscabe la recaudación fiscal que tanta falta hace para el desarrollo de nuestro país.

2.2. Antecedentes del Problema

2.2.1. Los gastos deducibles y el principio de causalidad en la determinación de las rentas netas empresariales-caso peruano

Tesis presentada por Catya Vásquez Tarazona para optar el grado de Magister en Política y Gestión Tributaria, en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

Entre las principales conclusiones y recomendaciones tenemos:

- 1) Limitar la asignación de gastos o costos al pago previo, se contrapone al principio del devengado.
- 2) Limitar la deducción gastos o costos al pago previo, se contrapone al principio de causalidad.
- 3) La Ley del Impuesto a la Renta regula apropiadamente el momento e para deducir los gastos; estos tendrán que cumplir, además del devengado y la causalidad, con la razonabilidad en vinculación con los ingresos y generalización para algunos de gastos.
- 4) La Ley del Impuesto a la Renta tiene que seguir considerando la causalidad y el devengado para el establecimiento correcto de la renta neta empresarial.
- 5) La Ley del Impuesto a la Renta tiene que continuar empleando supletoriamente las Normas Internacionales de Información Financiera, ya que ellas son las directivas con las que se formulan los estados financieros, y se establece el resultado contable, a partir del cual se realizan las adiciones y deducciones para llegar a la renta neta empresarial. (Vásquez Tarazona, 2009)

2.2.2. El principio de lo devengado en la imputación de la renta al ejercicio fiscal

Tesis presentada por Rudolf M. Roder, para optar en grado de Bachiller en Derecho en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Este trabajo concluye así:

1) Considerando que los beneficios gravados son valores netos, la tesis analiza si el devengamiento independiente de cada elemento, podría generar efectos en la base imponible; concluyéndose que en tanto pueda vincularse un gasto a un ingreso –ya cobrado o por cobrar- ninguno podrá ser reconocido sin que se reconozca simultáneamente el otro; pudiendo existir reconocimientos proporcionales cuando el tipo de contrato o el tipo de prestaciones involucradas lo permitan.

2) Para efectos de determinar el devengamiento o, el instante en que acontezca el beneficio, es concluyente el grado de certeza que se requiera para considerarlo generado. En ese sentido, en el caso de una renta podrá bastar la promesa de un contrato o se requerirá del cumplimiento del total de las obligaciones que se deriven, dependiendo de diversas circunstancias. Sin embargo, en la generalidad de los casos el momento del devengamiento, que es el instante en que se efectúa el reconocimiento, se encuentra en un instante intermedio entre los momentos señalados.

3) La certeza por lo general se alcanza en el instante en que se ha adquirido el derecho sobre algo, no entendido como la facultad de exigirlo, sino como el haber hecho lo necesario para tener derecho a ello. En dicho momento, sin embargo, pueden existir incertidumbres respecto del monto a devengarse –que pueden tener su origen tanto en el desconocimiento sobre los ingresos, como sobre los gastos relacionados-, respecto de la posibilidad de hacer efectivo el crédito adquirido, entre otras. Estas incertidumbres podrán conllevar un diferimiento del devengamiento, cuando versen sobre el nacimiento del derecho, y en los casos que versen sobre la cobrabilidad se reflejará su efecto a través de provisiones.

4) Los elementos del devengado, aplicados al contrato de compraventa de bienes muebles, originan diversos métodos de lo devengado, dependiendo de las características que en el contrato tengan la transferencia de propiedad y los riesgos del negocio. (Roder, 1992)

2.2.3. *El Impuesto a la Renta y los Reparos Tributarios en Establecimientos de Hospedaje del distrito de Trujillo en el Periodo 2010*

Tesis presentada por Oscar Alfredo Leytón Venegas para optar el título de Contador Público en la Universidad Nacional de Trujillo.

Este trabajo concluye así:

1. La determinación apropiada de los reparos, por los gastos que no son permitidos por la Ley del Impuesto a la Renta, es crucial para fijar la Renta Imponible y obtener el Impuesto a la Renta.
2. El cálculo apropiado de los reparos relacionados a las rentas, permitirá llegar a la Renta Imponible y al Impuesto a la Renta adecuado.
3. El empleo correcto de las técnicas de reparo tributario, debe ir acompañado de una buena gestión empresarial, lo que resultará en la mejora de los establecimientos de hospedaje.
4. Para emplear adecuadamente las disminuciones al resultado según balance, es preciso distinguir las rentas gravadas, exoneradas e inafectas de los comercios de hospedaje.
5. Además de la constante actualización que poseer el personal contable de los establecimientos de hospedaje, se encomienda apelar a la consultoría de

terceros como una manera de fortificar el grado de discernimiento, comprensión y empleo de las normas tributarias.

6. Los establecimientos de hospedaje tienen que emplear las normas tributarias y contables en base a las técnicas determinadas en las leyes y reglamentos respectivos. (Leytón Venegas, 2010)

2.2.4. Funciones desempeñadas en la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

Tesis presentada por Heyner Humberto Calvo Rivas para optar el título de Contador Público en la Universidad Nacional de Trujillo.

Este trabajo concluye así:

1. La carencia de cultura tributaria en el país origina que el contribuyente no cumpla cabalmente con sus obligaciones fiscales e incluso se encuentre inmerso en la comisión de infracciones administrativas.
2. La SUNAT en su misión de propender la observancia tributaria y aduanera por medio de su facilitación y la generación de conciencia tributaria, busca acercarse al contribuyente, poniendo a su disposición una serie de canales para que pueda informarse y cumplir con sus obligaciones fiscales.
3. La obligación tributaria implica realizar operaciones vinculadas con la apreciación de diversas circunstancias jurídico-financieras y de interpretación de las normas fiscales, que ponen de manifiesto un proceso técnico complejo; por lo

que no es posible afirmar que establecer la obligación tributaria constituye simplemente un cálculo numérico. (Calvo Rivas, 2014)

2.2.5. La cultura tributaria y su incidencia en la reducción de la evasión de impuestos en el gobierno central

Tesis presentada por Peggy Stéfany Canruví Bolo para optar el título de Contador Público en la Universidad Nacional de Trujillo.

Este trabajo concluye así:

1. La evasión tributaria implica una dificultad de cultura ya que se ha convertido en una manera de proceder en la que median contribuyentes, registrados o no, funcionarios y trabajadores públicos; los que se valen de vacíos de la ley o agujeros fiscales, o simplemente dejan de ejercer sus responsabilidades ciudadanas al no tributar en forma correcta, con el objeto de no disminuir su capital.
2. Alcanzar una cultura tributaria que genere transformaciones en la conducta del ciudadano, es un asunto que lleva tiempo. No se trata de ir de prisa o lograrla en el corto tiempo.
3. Una de las primordiales causas de la evasión es el no contar con una efectiva conciencia tributaria, a nivel personal particular y a nivel colectivo; originada por la imagen que la comunidad posee del Estado y el desconocimiento de los programas de gobierno y las políticas de redistribución de rentas.

Por tal motivo, existen quienes piensan que no tienen que apoyar al erario público, ya que sus aportes no crean obras y porque nadie les afirma que no se derrochará lo que capte el Estado. La corrupción logra traerse abajo una política eficiente; los probables evasores, en oportunidades, sobornan a los funcionarios públicos.

4. Lo que quiere la SUNAT a través de la normatividad, es que la obediencia voluntaria de las obligaciones se optimice. Este es el elemento más significativo de la cultura tributaria, que el ciudadano pague impuestos por su propia cuenta, y no estar fiscalizándolo y forzándolo continuamente.

5. La cultura tributaria está vinculada entonces al logro del pago espontáneo de los impuestos de parte del ciudadano, y actualmente es primordial aumentarlo. Este tema en el Perú es fuertemente complicado, puesto que se tiene que transformar la actitud de las personas. Mientras más cumplan, tendrán más derecho a solicitar los beneficios que el Estado tiene que concederles por deber; la calidad de los servicios públicos tan ansiados y requeridos para la colectividad. (Canruví Bolo, 2013)

2.3. Bases Teóricas

2.3.1. Contabilidad Avanzada

Concepto del Devengado

Javier Romero sostiene que, en general, todas las transacciones que la contabilidad reconoce, valúa, presenta y revela en los estados financieros originan y aplican recursos, en concordancia con el devengado (contabilidad sobre base acumulada).

De esta manera, las transacciones de ingresos, gastos, costos se registrarán, sin importar la fecha en que se cancelen o cobren; o sea, considerando el momento que se devenguen –habiendo o no concluido con una entrada o salida de efectivo–, obteniendo como consecuencia lógica la formulación de los estados financieros sobre la base del devengado.

Entonces, una partida se entiende devengada en el momento que se da por consumada la transacción, transformación interna o evento, independientemente del momento en que se cobre o pague; es decir, que se considera realizada para fines contables. Por lo tanto, el momento del devengo contable de una partida

puede no coincidir necesariamente con su momento de realización. (Romero López, 2009)

2.3.2. Contabilidad

Principio Contable del Devengado

Francisco Calleja sostiene que los postulados básicos de la contabilidad son fundamentos que configuran el sistema de información contable y rigen el ambiente bajo el cual deben operar; entre ellos, el principio de realización ahora pasa a ser devengamiento contable. Así, los efectos procedentes de las transacciones que hace un ente económico con otros entes, de las transformaciones internas y de otros sucesos que la han afectado económicamente, tienen que registrarse contablemente cuando ocurren, sin interesar la fecha en que estén realizados para fines contables.

Para diferenciar el devengado del anterior principio de realización, el autor indica que la contabilidad cuantifica en valores monetarios las operaciones que hace un ente con otros operadores en la actividad económica y determinados sucesos económicos que la relacionan. Entonces, las operaciones y sucesos económicos que contablemente se cuantifican se entienden realizados cuando: a) se han generado transacciones con otras entidades económicas; b) se han producido transformaciones internas que cambian la estructura de los recursos o de las fuentes; y c) se han producido eventos económicos ajenos al ente o vinculados a las operaciones de éste y cuyos efectos pueden cuantificarse monetariamente (Calleja Bernal, 2011)

2.3.3. Normas Internacionales de Información Financiera

Reconocimiento de Ingresos y Gastos

La International Accounting Standards Board (IASB) detalla los párrafos que están vinculados al principio del devengado:

a) Rendimiento financiero revelado por la cuenta de acumulación (o devengo)

OB17 La contabilidad de acumulación detalla las consecuencias de las transacciones y otros eventos y situaciones acerca de los recursos económicos y los derechos de los acreedores del ente que informa en los periodos en que esos suceden, inclusive si los cobros y pagos consecuentes se originan en un tiempo distinto. Esto es significativo ya que la información acerca de los recursos económicos y los derechos de los acreedores del ente que informa y sus transformaciones en el transcurso de un periodo, suministra una mejor base para valorar el rendimiento pasado y futuro del ente, en comparación con la información solamente basada en los cobros y pagos del periodo.

OB18 La información acerca del rendimiento financiero del ente en un periodo determinado, revelado por las transformaciones en sus recursos económicos y los derechos de los acreedores diferentes de los de conseguir más recursos directamente de los inversores y acreedores, sirve para valorar la capacidad pasada y futura del ente para producir entradas de efectivo netas. Esta información revela en cuánto el ente que informa ha aumentado sus recursos económicos disponibles, y de esta manera su capacidad para crear ingresos de efectivo netos por medio de sus operaciones, en vez de conseguir mayores recursos directamente de los inversores y acreedores.

OB19 La información acerca del rendimiento financiero del ente durante el periodo permite mostrar cómo las variaciones en los precios del mercado o las tasas de interés han incrementado o rebajado los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad, afectando a la capacidad del ente para crear ingresos de efectivo netos.

b) Reconocimiento de ingresos

4.47 Se identifica una ingreso en el estado de resultados cuando se ha generado un aumento en los beneficios económicos futuros, vinculado con un aumento en los

activos o un decremento en los pasivos, y también, cuando se calcule con fiabilidad. Esto quiere decir que tal identificación de la entrada sucede paralelamente a la identificación de aumentos de activos o decrementos de pasivos (por ejemplo, el aumento neto de activos derivado de una venta de bienes y servicios, o el decremento en los pasivos consecuente de la renuncia al derecho de cobro de parte del acreedor).

4.48 Las formas adoptadas normalmente para identificar ingresos, como el requisito que tienen que encontrarse acumulados (o devengados), son aplicaciones establecidas en el Marco Conceptual. Tales formas van encaminadas a limitar el reconocimiento solo a esas partidas que, logrando ser medidas con fiabilidad, tengan un suficiente grado de certidumbre.

c) Reconocimiento de gastos

4.49 Se identifica un gasto en el estado de resultados en el momento que ha generado un decremento en los beneficios económicos futuros, vinculados con un decremento en los activos o un aumento en los pasivos, y también pueda calcularse con fiabilidad. Esto quiere decir que tal identificación del gasto sucede juntamente al reconocimiento de aumentos en los pasivos o decrementos en los activos (por ejemplo, el devengo de salarios, o la depreciación del activo fijo).

4.50 Los gastos se identifican en el estado de resultados por una vinculación directa entre los costos incurridos y las partidas específicas de ingresos. A esto se le designa usualmente correlación de costos con ingresos de actividades regulares, e implica la identificación paralela de ambos, si surgen directa y simultáneamente de las mismas transacciones u otros hechos; por ejemplo, los diferentes elementos de gasto que componen el precio de las mercancías ofrecidas se identifican al mismo momento que la entrada procedente de la venta de bienes. No obstante, el proceso de correlación bajo el Marco Conceptual no permite el reconocimiento de partidas en el balance que no sean definidas como activos o pasivos. ((IASB), 2014)

2.3.4. Teoría y Práctica del Impuesto a la Renta

Devengado Contable y Tributario

Mario Alva y José Luis García sostienen que un componente primordial en la renta neta imponible, que constituye la base de cálculo del Impuesto a la Renta, es el principio de lo devengado. Si bien en la norma del aludido impuesto no se halla una descripción del devengado, un criterio general del Tribunal Fiscal se puede apreciar en la RTF 08534-5-2001 del 19 -10-01, cuando se menciona que los costos se imputan al periodo en que se devenguen; lo que involucra que la acción sustancial generadora del gasto se ocasiona al instante que la compañía alcanza el compromiso de pagar, inclusive cuando en esa fecha no se dé el pago efectivo.

Asimismo, mencionan que en la doctrina, Enrique Reig se pronuncia en el sentido que renta devengada es aquella por la que se ha logrado el derecho de percibirla al producirse los hechos sustanciales para que se genere. En correlación, los gastos se considerarán devengados en el momento que se causan las acciones en función de las que terceros obtienen su derecho al cobro.

Humberto Medrano sostiene que de acuerdo al método de lo devengado, las rentas son computables en el periodo en que se obtiene el derecho a recibirlas. Tomando como premisa que la renta se ha obtenido en el momento que la operación de la que procede se halla legítimamente concluida, sin que sea necesario que el obligado haya cancelado, sino que a partir de la perspectiva jurídica el acto o negocio se encuentre perfeccionado.

Los autores pasan a analizar el principio de lo devengado desde el enfoque contable, concluyendo que uno de los postulados fundamentales en la gestación de los periodos financieros es la consideración de lo devengado, y esta la podemos ubicar en el artículo 22 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros, la misma que expresa lo siguiente:

Los estados financieros se preparan conforme al postulado contable de lo devengado; es decir, los efectos de las operaciones y otros hechos se reconocen cuando se producen (y no cuando su valor en efectivo, o similar de efectivo, se cobra o se cancela) y su contabilización e incorporación en los períodos financieros se da en el periodo en el cual tienen lugar. Los estados financieros preparados conforme al postulado de lo devengado informan al usuario no únicamente de las transacciones ocurridas que involucren desembolsos y entradas de efectivo en el presente, sino también de las obligaciones por pagar en el futuro y de los recursos que constituyen efectivo por recibir también en el futuro. Suministran de esa forma la tipología de información acerca de transacciones y otras acciones pasadas, que es de la mayor utilidad para que los usuarios puedan tomar decisiones de carácter económico.

Por otra parte, Hirache Flores se remite al párrafo 22 del Marco Conceptual que indica que las operaciones realizadas por un ente tienen que ser identificadas o registradas en el tiempo en que devengan; esto es en el momento que ocurren; ahora, el contar o no con el comprobante de pago, no debe restringir a proceder con el registro contable de la operación.

La NIC 1 Presentación de Estados Financieros, en sus párrafos 25 y 26 se refiere a la hipótesis de lo devengado de la siguiente manera:

Párrafo 25, exceptuando lo vinculado con la información acerca de flujos de efectivo, el ente preparará sus estados financieros manejando la hipótesis contable del devengo.

Párrafo 26, en el momento que se emplee la hipótesis contable del devengo, las partidas se identificarán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los componentes de los estados financieros), para los conceptos y criterios de reconocimiento consignados en el Marco Conceptual.

De lo expresado es de entender que el principio del devengado resulta un elemento central para llegar a la base imponible del Impuesto a la Renta, por eso las reglas básicas han de ser las siguientes:

a) Asignación de ingresos

La acción que crea el origen tiene que haberse generado en el periodo; o sea, los ingresos se computan en el momento que se registran (ventas) y no en el momento que se cobran (cobranzas). Ejemplo: venta de mercaderías, se imputa al tiempo en que la mercadería es otorga al comprador. Si se trata de venta de servicios, se imputa al tiempo en que el servicio es proporcionado.

b) Costos computables al periodo

Los costos vinculados con ingresos determinados deben imputarse al periodo en que tales ingresos son reconocidos; como las comisiones por ventas. Los costos no vinculados con ingresos, pero sí con periodos, deben ser imputados a estos; como los sueldos del personal administrativo. Si no se dan ninguna de estas dos condiciones, el costo tiene que ser registrado en el ejercicio en que es conocido; como las mermas.

c) Una pérdida debe ser cargada al periodo en que se origina la acción que la genera; por ejemplo, los siniestros.

Los autores también analizan el principio del devengado desde la perspectiva tributaria, señalando que el devengamiento está relacionado a un específico ejercicio o periodo.

El artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta establece las normas referentes a la imputación de las rentas, que al mismo tiempo son de uso analógico a la de los gastos. Así, las rentas empresariales se considerarán originadas en el ejercicio comercial en que se devenguen; así como las rentas de primera categoría y las de fuente extranjera que obtengan los domiciliados en el país, provenientes de la explotación de un comercio o compañía en el exterior. Las demás rentas se imputarán al ejercicio gravable en que se perciban.

Por excepción, cuando por motivos ajenos al contribuyente no hubiera sido posible conocer un gasto de la tercera categoría oportunamente, y siempre que la SUNAT demuestre que su imputación en el ejercicio no signifique la obtención de un beneficio fiscal, se podrá aceptar su deducción en dicho ejercicio, condicionada a

que estos gastos sean provisionados y pagados íntegramente con anterioridad a su cierre.

Lo anteriormente nombrado significa que en el Perú el año calendario representa el ejercicio gravable para efectos fiscales. En la doctrina se asemeja el significado de ejercicio gravable con el de periodo fiscal, entendido este como “el transcurso de tiempo en el que se tiene que informar la información vinculada con los diversos impuestos”.

En otras legislaciones al ejercicio gravable igual se le denomina ejercicio fiscal. De ahí que se mencione que “El ejercicio fiscal abarca el periodo de tiempo (habitualmente doce meses) en el que una empresa publica su balance y cuenta de resultados. No debe precisamente ser igual al año natural”.

Otros países poseen ejercicios gravables o años fiscales diferentes a como lo es en el Perú. Ello se observa en Estados Unidos, domicilio de las compañías tecnológicas por excelencia, empieza su año el 01 de octubre y acaba el 30 de setiembre del siguiente año. Hong Kong, Reino Unido, Japón y Singapur conllevan igual inicio del año fiscal. En estos países, el 01 de abril comienza el año –excepto en Reino Unido en el que es el 06- y finaliza el 31 de mayo posterior. (Alva Matteuci & García Quispe, 2016)

2.3.5. *Impuesto a la Renta de Tercera Categoría*

Devengado contable y tributario – Ingresos y Gastos

Rosa Ortega y Ana Pacherras analizan el concepto del devengo, señalando que dado que los ingresos deben estar relacionados con un periodo determinado, la primordial inquietud en relación a este rubro es establecer cuándo tienen que ser reconocidos; para ello se debe aplicar la Base de la Acumulación o Devengo de acuerdo con el Párrafo OB 17 del Marco Conceptual para la información financiera- en adelante Marco Conceptual- que proporciona los conceptos que se utilizan en la elaboración y presentación de los estados financieros para los usuarios externos.

De este modo, los efectos de las transacciones y demás sucesos se registran en el momento que acontecen (en los ejercicios en que esas consecuencias ocurren, inclusive si los cobros y los pagos consecuentes se dan en un ejercicio distinto). Resulta importante el párrafo 28 de la NIC1 Presentación de Estados Financieros en el que se indica que “Cuando se usa la base contable de acumulación (o devengo), un ente identificará partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los componentes de los estados financieros), en base a los significados y los juicios de dichos componentes en el Marco Conceptual”.

Ingresos, el Impuesto a la Renta se aplica a las ganancias y beneficios que califiquen como renta según lo dispuesto en la propia LIR, que regula la hipótesis de incidencia del citado impuesto.

La LIR no precisa qué tiene que entenderse por ingresos; a pesar que sí apunta a ellos en el momento que da significado a la renta bruta. Así, en el artículo 20 del citado cuerpo legal se especifica que “la renta bruta está compuesta por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio”.

Por su parte, las normas contables definen a la renta como el aumento (flujo bruto) de los beneficios económicos que se producen durante un periodo contable, en forma de flujos de entrada de efectivo, aumento de activos o decremento de

pasivos; que originan incrementos del patrimonio, que son diferentes a las contribuciones de los socios.

Reconocimiento del ingreso, los párrafos 4.47 y 4.48 del Marco Conceptual señalan que los ingresos se reconocerán en el estado de resultados cuando se ha generado un aumento en los beneficios económicos futuros, vinculado con un aumento en los activos o un decremento en los pasivos, y también que el importe del ingreso pueda medirse con fiabilidad. Esto quiere decir que dicho reconocimiento del ingreso sucede paralelamente a los incrementos de activos o decrementos de pasivos (por ejemplo, el aumento neto de activos derivado de una venta de bienes y servicios, o la rebaja de los pasivos derivada de la renuncia al derecho de cobro por parte del acreedor).

Los procedimientos adoptados normalmente en la práctica para reconocer ingresos; por ejemplo, el requisito que tengan que encontrarse acumulados (o devengados), son aplicaciones de las condiciones para el reconocimiento contenidas en el Marco Conceptual. Por lo general, dichos procedimientos están dirigidos a limitar la identificación como ingresos únicamente a esas partidas que, logrando ser medidas con fiabilidad, tienen un suficiente grado de certidumbre.

En tal sentido, uno de los tópicos más significativos para calcular el Impuesto a la Renta es establecer cuándo se considera devengado un determinado ingreso, y para ello es obligatorio aparte de apreciar lo que señala el Marco Conceptual, remitirnos a lo contemplado en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) que sistematizan el reconocimiento de ingresos; como la NIC 18 Ingresos de actividades ordinarias, por la venta de bienes y prestación de servicios. No obstante, también regulan este tema la NIC 11 Contratos de construcción, NIC 17 Arrendamientos, NIC 39 Instrumentos financieros, y NIC 41 Agricultura.

Por su parte, tributariamente, con el objetivo de asignar los ingresos de los generadores de rentas de tercera clase a un periodo o ejercicio, se ha establecido en el literal a) del artículo 57 de la LIR que se entenderán producidos en el ejercicio gravable en que se devenguen. Acorde con lo anterior, se puede afirmar que también para los gastos se tiene que emplear el criterio del devengo.

Ahora bien, el tratadista argentino Reig indica que la renta devengada es todo aquella en la que se ha alcanzado el derecho de percibirla por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. En relación a los gastos, se devengan en el momento que se producen los hechos en función de los que terceros tienen derecho al cobro de la prestación que los causa. En este sentido, reflexiona el mencionado tratadista que el concepto del devengado: i) exige que se hayan producido los hechos sustanciales de la entrada o del gasto; ii) exige que el derecho al ingreso o compromiso del gasto no se encuentre condicionado a un estado que pueda hacerlo irreal al instante de efectuar lo comprometido; y iii) no requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación del plazo exacto para el pago; se puede lograr un compromiso a plazo y de monto no explícito necesariamente.

Los autores también realizan un análisis de la contabilidad de acumulación o devengo, señalando que la aplicación de este principio se aprecia en el Informe N° 044-2006-SUNAT/2B000 tomando en cuenta que el servicio consultado ha sido prestado en diciembre 2004, en base al principio del devengado contemplado por la Ley del IR, el gasto relacionado a este concepto debe corresponder al mismo ejercicio 2004; al margen de la fecha en que fuese emitido el comprobante de pago.

Por su parte, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 1203-2-2008 aplica este principio: “(...) es preciso señalar que conforme con lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8534-5-2001, entre otras, resulta apropiada la definición contable del principio del devengado, a fin de fijar la oportunidad en la que tiene que imputarse los ingresos y los gastos a una actividad determinada, en base a lo indicado en el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (...).”

Teniendo en cuenta el análisis realizado, es pertinente considerar para efectos tributarios:

1. El gasto será deducible mientras resulte causal a la generación de la renta gravada o mantenimiento de la fuente.

2. La causalidad del gasto debe encontrarse irrefutablemente acreditada, por medio de los comprobantes de pago en caso exista obligación de emitirlos; igual como la documentación suplementaria concerniente, como los contratos, convenios, órdenes de compra, entre otros.

3. El gasto que sea deducible en base a lo anterior, se tiene que imputar al ejercicio comercial en que se produzca su devengo.

Consiguientemente:

. Si el gasto no resulta ser causal, no será deducible en ningún ejercicio.

. Si un gasto causal se asigna a un periodo en el que no se ha devengado, tiene que repararse en ese periodo, pero procederá su deducción cuando se devengue; teniéndose que contar con el comprobante de pago si procede su emisión.

Desde la óptica de la contabilidad, el gasto representa una disminución de los beneficios económicos generados durante el periodo contable, expresado en salidas o rebajas del valor de los activos, o por generación o incremento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto.

El párrafo 4.50 del Marco Conceptual establece que los gastos se reflejan en el estado de resultados en base a una agrupación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas específicas de ingresos. A esto se le conoce usualmente como correlación de gastos con ingresos, implica la identificación simultánea o combinada de unos u otros, que surge directa y/o simultáneamente de las mismas transacciones u otros hechos. Este tipo particular de gasto, por su naturaleza, está asociado a la obtención de ingresos en forma directa.

Asimismo, el párrafo 4.51 del Marco Conceptual señala que si se espera que los beneficios económicos fluyan en diferentes ejercicios contables y la correlación con los ingresos se establezca solamente de manera genérica o indirecta, los gastos se identifican en el estado de resultados empleando metodologías sistemáticas y racionales de distribución. Esto resulta, obligatorio para la identificación de los

gastos vinculados con el empleo de activos como los que constituyen las propiedades, planta y equipo, igual como con la plusvalía comprada, las patentes y las marcas, conociéndose al gasto como depreciación o amortización. Las técnicas de distribución se encuentran diseñadas a fin de que se identifique el gasto en los ejercicios contables en que se consuman o terminen los beneficios económicos vinculados con estas partidas. Así, los gastos se vinculan con los ingresos de manera indirecta por una metodología establecida y una asignación razonable.

Finalmente, según el párrafo 4.52 del Marco Conceptual en el estado de resultados se identifica un gasto cuando el desembolso no origina beneficios económicos futuros, o cuando dichos beneficios económicos futuros no cumplen las condiciones para su identificación como un activo en el balance general.

En este supuesto, los gastos se imputan en forma inmediata cuando surgen, puesto que no generan beneficios económicos futuros, ni se les puede reconocer como activo o como parte de su costo.

En cuanto al costo computable, conforme al artículo 20 de la LIR, se entiende como costo computable de los bienes vendidos al precio de adquisición, producción o construcción, o el valor de entrada al patrimonio o valor del último inventario. Nótese que esta acepción se utiliza, a partir de la perspectiva fiscal, cuando se trate de enajenación. Para una cabal interpretación del “costo computable”, el artículo 11 inciso e) del Reglamento de la LIR indica que supletoriamente se puede remitir a las Normas Internacionales de Contabilidad.

El costo computable tiene repercusión en la renta bruta, deduciéndose de los ingresos que se consiguen producto de la enajenación de los bienes.

El gasto se relaciona con el cálculo de la renta neta; o sea, corresponde a esos supuestos comprendidos en el artículo 37 de la LIR, y que se tienen que asignar a un periodo en base al criterio del devengado dispuesto por el artículo 57 de la LIR. Así, esta ley no precisa qué tiene que concebirse por gasto, por lo que la remisión a las normas contables es obligatoria.

La Ley del Impuesto a la Renta dispone las siguientes excepciones al criterio del devengo a los gastos:

- . Gastos de ejercicios anteriores
- . Gastos reparados en el ejercicio de su devengo por no haber sido pagados antes de la presentación de la declaración jurada anual. (Ortega Salavarría & Pacherrés Racuay, 2016)

2.3.6. Manual del Código Tributario

Consultas Tributarias

César Talledo sostiene que antes de la dación de la Ley N° 30296 (vigente desde el 23-06-2015), el inciso i) del artículo 92 del Código Tributario establecía como derecho de los deudores tributarios, formular consultas a la Administración Tributaria acerca del sentido de las normas tributarias solamente por medio de las entidades representativas; lo que el artículo 93 denomina consultas institucionales. Los deudores tributarios no tenían así derecho alguno a formular consultas de manera directa ni sobre situaciones concretas, sino a través de las entidades representativas.

Con la dación de la indicada Ley, que modificó el inciso i) del artículo 92 e incorporó el artículo 95-A, se ha previsto la aplicación de las consultas particulares, a ser formuladas por los propios contribuyentes, con interés legítimo y directo, las cuales pueden versar acerca del régimen jurídico tributario adaptable a situaciones concretas.

De acuerdo a la Exposición de Motivos de la Ley N° 30296, el objetivo es establecer mecanismos para asistir al deudor tributario en las operaciones que debe realizar para liquidar el tributo al que está afecto en la declaración jurada respectiva. Se señala que esa es la tendencia internacional relacionada a las labores de asistencia de la Administración Tributaria.

CONSULTAS INSTITUCIONALES

Según el primer párrafo del artículo 93 del Código Tributario, los entes representativos de las actividades económicas, laborales y profesionales, igual como los entes del Sector Público Nacional podrán formular consultas motivadas acerca del sentido y alcance de las disposiciones tributarias. Agrega el segundo párrafo que las consultas que no concuerden a lo establecido se devolverán, no pudiendo ocasionar contestación del órgano administrador ni a título informativo.

De acuerdo al Informe N° 058-2006-SUNAT, el artículo 93 del Código Tributario señala las entidades que tienen compromiso de representación y defensa de los intereses de otros individuos o entes a los que congrega en una actividad similar, de carácter económico, de trabajo o profesional; o sea, que personifican a un grupo o conglomerado de intereses comunes con una igual actividad (“entidad representativa”). Adicionalmente, se hallarían incluidos los entes del Sector Público Nacional.

Según el artículo 94 del Código Tributario, las consultas se presentan por escrito ante el respectivo órgano de la SUNAT. Este órgano debe absolver al consultante en un lapso máximo de 90 días hábiles. Si no contesta en el plazo, no implica la aprobación de los criterios expresados en el mensaje de consulta. El término de 90 días hábiles no se empleará cuando sea necesario que la respuesta tenga dictamen de otras entidades ajenas a la Administración Tributaria.

El pronunciamiento que se exprese será de cumplimiento obligatorio para los órganos de la Administración Tributaria. Tratándose de consultas cuya significancia lo amerite, el órgano de la SUNAT emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, que será publicada en el Diario Oficial.

No se aplicará la regla antes mencionada en las ocasiones en que haya deficiencia o carencia de exactitud en la norma tributaria. En tal supuesto, la SUNAT procederá a elaborar un proyecto de Ley o disposición reglamentaria. Las demás

dependencias, tendrán que requerir la elaboración del proyecto al Ministerio de Economía y Finanzas.

CONSULTAS PARTICULARES

Mediante la consulta particular, el contribuyente, con interés legítimo y directo, pregunta a la SUNAT acerca del régimen jurídico tributario que corresponde a circunstancias o actividades precisas, aludidas al mismo deudor tributario, relacionadas con tributos cuya obligación no hubiera nacido al instante de la formulación de la consulta. Tratándose de procedimientos aduaneros, la consulta particular puede ser presentada respecto de aquellos por los que no haya empezado la tramitación del manifiesto de carga o la numeración del reconocimiento aduanero de mercancías.

Si los hechos o situaciones en consulta han sido materia de una opinión previa por la SUNAT, a través de una consulta institucional, la consulta individual será descalificada preliminarmente. A lo dicho en la Única Disposición Complementaria y Transitoria de la Ley N° 30296, el régimen de consultas individuales se efectuará de manera progresiva, teniendo en cuenta criterios como el tamaño del contribuyente, el tributo al que se refiere o afecta la consulta; referencias o el comportamiento tributario del contribuyente o de sus representantes legales, o el comportamiento de sus asesores tributarios o legales, u otros. El Decreto Supremo N° 253-2015-EF ha aprobado las condiciones para la presentación de las consultas particulares y su ejecución gradual por la SUNAT.

Durante la primera etapa de implementación del régimen, las consultas pueden versar sobre temas relacionados con el empleo de las normas que reglamenten el Impuesto a la Renta empresarial o el Impuesto General a las Ventas.

La consulta será presentada en las condiciones que se regulen por medio del decreto supremo, teniendo que ser devuelta si no está acorde con lo señalado en el artículo 95-A del Código Tributario. Se presenta de manera escrita a la SUNAT y debe contener como mínimo los datos del consultor, la descripción del hecho o

escenario concreto que ocasiona la consulta formulada, y la firma del consultante o su representante legal.

Al escrito debe unirse la documentación que confirme que el consultante es uno de los sujetos previstos por la SUNAT para la realización gradual de las consultas individuales y la copia legalizada del poder en Registros Públicos (si es que el representante legal que figura en el escrito es diferente al acreditado en el RUC, o si el consultor no se halla en la necesidad de registrarse en ese registro). Asimismo, se podrá acompañar una copia de la documentación que ayude al estudio que se requiere verificar a la SUNAT.

Se deberá mencionar si al momento de presentación de la consulta, la situación concreta está siendo revisada por la SUNAT en una inspección, o en un proceso contencioso tributario, o en el Poder Judicial contra el consultor u otro contribuyente. Refiriéndose a contratos de colaboración empresarial, la consulta la presenta el operador (contrato de colaboración empresarial con contabilidad independiente) o cada parte contratante (contrato de colaboración empresarial sin contabilidad independiente).

El plazo que tiene la SUNAT para notificar la respuesta a la consulta es de cuatro meses. La falta de contestación en dicho tiempo no quiere decir la aprobación de los juicios indicados en la consulta individual.

Se rechazará la consulta particular preliminarmente si los hechos materia de consulta han sido tratados en dictamen previo de la SUNAT, según el artículo 93 del Código Tributario. Este rechazo implica su devolución al consultante y no puede superar los 30 días hábiles.

La SUNAT se abstendrá de responder consultas individuales en el momento que se descubra que la acción o las circunstancias que son elemento de consulta se encuentran incursas en una fiscalización o impugnación administrativa o judicial, a pesar que esté referida a otro contribuyente.

Igualmente, la SUNAT podrá requerir la presentación de los deudores tributarios o terceros para que suministren la información y documentación que evalúe obligatoria, consintiendo un tiempo no mínimo de 5 días hábiles más el término de la distancia, de ser aplicable. La SUNAT tiene que dar contestación al consultante en el plazo señalado por decreto supremo. En esta situación, la SUNAT concederá al consultor o al tercero, una copia del acta que corresponde con los temas tratados, de la documentación otorgada y de resultar el caso, la documentación que el consultor o tercero se responsabiliza a dar en un plazo que acuerde con la SUNAT.

Si el consultor no está presente en la comparecencia o la SUNAT piensa que no cuenta con los componentes suficientes para expresar el dictamen requerido, esta procederá a devolver la consulta indicando los motivos por las que no puede expresar su dictamen.

La SUNAT requerirá motivadamente la información y expediente que se encuentra relacionada a la consulta, sin obligación de la presentación del contribuyente o tercero. El plazo otorgado al consultor o tercero para el acopio de la información y documentación, suspende el plazo de 4 meses para notificar la respuesta a la consulta.

La SUNAT puede requerir el dictamen de otros entes de la administración pública, en el momento que sea necesario para el absolver la consulta individual, teniendo que comunicar esto al consultor.

La respuesta a la consulta escrita tendrá efectos vinculantes para los diferentes órganos de la SUNAT únicamente en relación al consultante, en tanto: i) no se cambie la legislación o la jurisprudencia aplicable, ii) no se hubieran alterado las referencias o antecedentes del caso preguntado, iii) una variable no vista en la consulta o su contestación no determina que el sentido de esta última haya tenido que ser distinto, o iv) las acciones o circunstancias materia de consulta, a juicio de la SUNAT empleando la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, no representen actos simulados o supuestos de elusión de disposiciones tributarias.

El consultante no logrará interponer expediente alguno frente a la respuesta de la consulta, pudiendo hacerlo, de resultar ese el caso, frente a actos administrativos que se dicten en base a los criterios comprendidos en ellas.

La presentación de la consulta particular no exime del acatamiento de los deberes tributarios, tampoco interrumpe ni suspende los plazos determinados para este efecto.

La información suministrada por el deudor tributario podrá ser empleada por la SUNAT para el desempeño de su función fiscalizadora que abarca la observación, la indagación, y el control del cumplimiento de deberes tributarios; inclusive si esas personas gozan de inafectación, exoneración o beneficios fiscales.

Las absoluciones de las consultas particulares son divulgadas en el portal web de la SUNAT, sin los datos que reconozcan al consultante y sin información que tenga que ser confidencial. (Talledo Mazú, Manual del Código Tributario, 2016)

2.3.7. Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT

Dependencias de la SUNAT responsables de emitir los pronunciamientos técnicos

Esta disposición regula la Ordenanza de Organización y Funciones de la SUNAT, que en su artículo 118 señala que la Intendencia Nacional Jurídica es un ente dependiente de Superintendencia Nacional Adjunta de Desarrollo Estratégico, responsable de explicar el sentido de las normas con carácter vinculante y realizar proyectos de normas, en tópicos tributario, aduanero y otras relacionadas, cuya administración o recaudación se fuera encargado a la SUNAT por medio de la Ley.

Son funciones de la Intendencia Nacional Jurídica:

- a) Dictar los lineamientos de los procesos de su competencia e inspeccionar su aplicación y cumplimiento.

- b) Supervisar y visar los proyectos de disposiciones normativas en las materias de su competencia, igual como valorar y difundir dictamen con relación a los proyectos normativos sometidos a su consideración.
- c) Coordinar con los entes públicos y privados, de ser el caso, así como con los órganos y componentes orgánicos de la SUNAT, en las materias de su competencia.
- d) Absolver las consultas manifestadas por las partes y unidades orgánicas de la SUNAT, y por los entes externos autorizados en materia de su competencia.
- e) Dirigir la colección y automatización de la normatividad legal en tópicos tributario y aduanero para su difusión interna y externa, de acuerdo a lo que corresponda.
- f) Proponer mejoras inherentes a sus funciones explícitas, enfocadas a incrementar su producción y los objetivos importantes de la institución.
- g) Efectuar otras ocupaciones, que en el entorno de su competencia, le encargue la Superintendencia Nacional Adjunta de Desarrollo Estratégico.

La Gerencia Jurídico Tributaria debe evaluar y formular los proyectos de normas en materia tributaria y del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias. También se encarga de interpretar el alcance y sentido de las normas relacionadas a temas tributarios y al Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias, e inspeccionar la colección y automatización de la normatividad legal concerniente a esos elementos. Sus funciones son:

- a) Proponer los lineamientos de los procedimientos que le competen; asimismo, ejecutar el seguimiento de su aplicación y cumplimiento.
- b) Evaluar y expresar dictamen acerca de los proyectos de disposiciones, reglamentos y demás documentos en relación al ámbito de su competencia.

- c) Evaluar, examinar y elevar proyectos de dictamen legal con vinculación a las consultas expresadas por los entes y unidades orgánicas de la SUNAT; y por los entes externos autorizados que traten acerca del sentido y trascendencia de las reglas materia de su competencia.
- d) Coordinar con las entidades externas y con las unidades orgánicas de la SUNAT, los aspectos vinculados a las propuestas planteadas y consultas legales de su competencia.
- e) Evaluar, inspeccionar y elevar los proyectos de disposiciones de carácter interno que interpreten de forma general el sentido y alcance de las reglas en materia de su competencia, fundamentando los pronunciamientos del Tribunal Fiscal.
- f) Supervisar la recopilación y sistematización de la normatividad legal, regulando su propagación interna y externa.
- g) Plantear mejoras inherentes a sus funciones específicas, encaminadas a mejorar su productividad y a los fines fundamentales de la institución.
- h) Cumplir otras funciones que en el ámbito de su competencia, le encomiende la Intendencia Nacional Jurídica.

La División de Normas Tributarias está encargada de evaluar y elaborar los proyectos de disposiciones de la competencia de la Gerencia Jurídico Tributaria. Sus funciones son:

- a) Elaborar los planes de lineamientos de los procesos a su cargo, y hacer seguimiento de su aplicación y cumplimiento.
- b) Elaborar proyectos de normas, lineamientos, resoluciones, orientaciones, circulares y otros documentos de competencia de la Gerencia Jurídica Tributaria; asimismo, evaluar y opinar acerca de los que se le soliciten.

- c) Proponer mejoras inherentes a sus funciones específicas, encaminadas a optimizar su productividad y los objetivos estratégicos de la institución.
- d) Efectuar otras actividades que le encomiende la Gerencia Jurídico Tributaria.

La División de Dictámenes Tributarios está responsabilizada de interpretar el sentido y alcance de las normas que corresponden a la Gerencia Jurídico Tributaria. También es la encargada de coleccionar y sistematizar la normatividad legal, coordinando su propagación interna y externa. Sus funciones son:

- a) Elaborar los planes de lineamientos de los procesos a su cargo, así como realizar el seguimiento de su implementación y cumplimiento.
- b) Evaluar y planear dictamen legal en vinculación a las consultas expresadas por los entes y unidades orgánicas de la SUNAT; asimismo, por los entes externos acreditados que traten sobre el sentido y alcance de las disposiciones en materia de competencia de la Gerencia Jurídico Tributaria.
- c) Elaborar los proyectos de disposiciones de carácter interno que interpreten de manera general el sentido y alcance de las normas que correspondan a la Gerencia Jurídico Tributaria, teniendo en cuenta los pronunciamientos del Tribunal Fiscal.
- d) Recopilar y sistematizar la normatividad legal en materia de competencia de la Gerencia Jurídico Tributaria, regularizando su propagación interna y externa.
- e) Plantear mejoras inherentes a sus funciones, encaminadas a optimizar su productividad y los objetivos estratégicos de la institución.
- f) Cumplir otras funciones, que en el ámbito de su competencia, le encomiende la Gerencia Jurídico Tributaria. (SUNAT, R.S. 122-2014 Reglamento de Organización y Funciones(ROF), 2014)

2.3.8. Directiva N° 001-985/SUNAT

Absolución de consultas

Esta Directiva regula la absolución por escrito de las consultas externas siempre que cumplan los siguientes requisitos:

- 1) Deben proceder de entes distintivos de las actividades económicas y profesionales, como lo son los gremios, compañías, cámaras de comercio, industria, edificación, asociaciones de artesanos, escuelas profesionales, etc.; asimismo, entidades del Sector Público Nacional.
- 2) Deben ser motivadas acerca del sentido y alcance de las disposiciones legales; o sea, tienen que exponer visiblemente los temas que solicitan opinión de la Administración Tributaria.
- 3) Tiene que haber oscuridad, insuficiencia, vacío en las disposiciones legales o incertidumbres razonables acerca del sentido y alcance de ellas, que haga necesaria su interpretación.
- 4) Tiene que ser solicitada por el individuo responsable que simbolice al ente consultante.
- 5) Debe referirse a cuestiones generales y no a casos determinados ni expresarse a título individual; quiere decir, no con carácter particular.

Si la consulta no alcanza los requerimientos determinados, se devolverá a solicitante, cuidando que se le suministre orientación e información verbal acerca del tema preguntado, por medio de la Oficina Nacional de Atención al Contribuyente (ONAC) y el Departamento de Consulta, Departamento de Atención al Contribuyente, Sección Atención al Contribuyente o Área de Atención al Contribuyente.

Cuando haya insuficiencia o carencia de exactitud en la disposición tributaria, la SUNAT procurará la preparación del proyecto de ley o disposición reglamentaria, en base al artículo 95 del Código Tributario. (SUNAT, Directiva N°001-985 Absolución de Consultas Jurídicas, 1995).

III. HIPÓTESIS Y VARIABLES

3.1. Hipótesis general

La ausencia de definición del concepto del principio del devengado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, incide significativamente en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.

3.2. Hipótesis específicas

3.2.1. El criterio de reconocimiento de ingresos y gastos influye positivamente en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.

3.2.2. El devengado jurídico se relaciona significativamente con los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.

3.2.3. El devengo regulado por las Normas Internacionales de Información Financiera, impacta de manera relevante en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.

3.3. Identificación de variables

3.3.1. Variable Independiente

Ausencia de definición del Principio del Devengado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento.

3.3.2. Variable Dependiente

Pronunciamientos técnicos emitidos por la SUNAT durante el periodo 2010-2017.

3.4. Operacionalización de variables

Tabla 1. Operacionalización de variables

VARIABLES	INDICADORES
Ausencia de definición del Principio del Devengado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento	Reconocimiento de Ingresos y Gastos
	Devengo Jurídico
	Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)
Pronunciamientos técnicos emitidos por la SUNAT durante el periodo 2010-2017	Informes
	Circulares
	Oficios/Cartas/Cartillas de Instrucciones

IV. METODOLOGIA

4.1. Tipo y diseño de la investigación

4.1.1. No experimental

Debido a que no se van a manipular las variables

4.1.2. Descriptiva

Se revisarán todos los informes, circulares, oficios y cartas que haya emitido la SUNAT durante el periodo 2010-2017 en los que se refiera al término devengado, a fin de demostrar que el vacío en la normatividad legal ha generado que la Administración Tributaria sustente sus opiniones en criterios contables, en algunos casos; o en criterios jurídicos, en otros casos; o simplemente haya aplicado lo dispuesto en normas específicas.

4.1.3. Cualitativa

La aplicación de este método de investigación nos permitirá recabar la opinión de los especialistas tributarios, para lo cual realizaremos entrevistas.

4.1.4. Causal

Se trata de medir la influencia que tiene la variable Independiente, en la variable Dependiente.

4.1.5. Retrospectiva

Se investiga sobre la base datos que ocurrieron en el pasado respecto de ambas variables.

4.1.6. Transversal

Dado que se investiga hechos, fenómenos en un momento determinado; ejecutando un corte de tiempo en el que se desarrollan ambas variables.

4.1.7. Aplicada

Se pretende alcanzar un nuevo conocimiento al analizar ambas variables.

4.2. Unidad de análisis

Se trabajará con la totalidad de informes, oficios y cartas que haya emitido la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017, y que estén referidos al concepto del devengado.

4.3. Población de estudio

Para llevar a cabo el desarrollo de esta investigación, la población a ser tomada en cuenta está constituida por profesionales especialistas tributarios: contadores, abogados, asesores; funcionarios de la SUNAT; gerentes generales; y catedráticos universitarios.

4.4. Tamaño de la muestra

Se ha optado por una muestra por conveniencia constituida por 15 profesionales expertos quienes laboran en diferentes sectores económicos, todos ellos vinculados al quehacer tributario.

4.5. Instrumento de recolección de datos

Para la presente investigación emplearemos la entrevista a profundidad como medio de recolección de información a los especialistas tributarios; para lo cual se emplearán preguntas abiertas.

V. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

5.1. Procesamiento de los Informes Técnicos emitidos por la Administración Tributaria

A continuación presentamos los cuadros que contienen todos los pronunciamientos técnicos emitidos por la SUNAT, en los cuales se ha hecho referencia al término Devengado, durante el periodo 2010-2017; indicando el tema, el cuestionamiento, la opinión, así como la fuente del concepto devengado en la que la Administración Tributaria ha fundamentado su respuesta.

Tabla 2. SUNAT Informes Técnicos 2010

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
22	Servicios de tercerización	¿Cuáles son las obligaciones tributarias de la empresa principal como responsable solidaria?	Referencia al devengo por la definición de los aportes a ESSALUD	Ley ESSALUD
48	Garantía extendida	¿Cuándo y cómo debe devengar el ingreso por garantía? ¿Cuándo y cómo se debe aplicar el gasto de cobertura de la garantía?	Referencia al devengado jurídico y sus características para determinar los ingresos según Enrique Jorge Reig, También hace referencia al Marco Conceptual y a la NIC 14.	Jurídico Contable
81	Bonificación especial para servidores públicos	¿Se encuentra afecta a tributos la bonificación especial para servicios públicos?	Referencia al devengo por la definición de los aportes a ESSALUD	Ley ESSALUD
97	Vales de consumo	¿En qué momento se devenga el ingreso en la entidad que emite los vales?	Referencia a Roque García Mullín, el devengo se producirá al nacimiento del derecho al cobro. Referencia a la NIC 18, con la transferencia de los bienes o si caduca el plazo del canje.	Jurídico Contable

Tabla 3. SUNAT Informes Técnicos 2010

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
98	Presentación de declaración jurada con convenio de estabilidad	¿Debe presentarse en soles o en dólares la DJ del último ejercicio del convenio de estabilidad?	Referencia al último ejercicio devengado. Se presenta en dólares, así en ese momento ya no esté vigente el convenio de estabilidad.	LIR
106	Devolución pago en exceso de primera categoría	¿Corresponde devolver los pagos a cuenta en exceso aun cuando no se hayan devengado los periodos?	Referencia a los periodos devengados. Sí es posible la devolución de los pagos en exceso de primera categoría.	LIR
130	Rendimientos por encaje legal	¿Deben registrarse los rendimientos por encaje legal, cuando se devenguen o cuando se retiren los rendimientos?	Referencia a la doctrina jurídica según Roque García Mullín: hechos sustanciales del ingreso, que no esté sujeto a condición, obligación a plazo y de monto determinado. También menciona al principio contable en función al derecho de cobro.	Jurídico Contable
149	Ajuste por valor de actualización constante a las cuotas de leasing.	¿Los ajustes por actualización constante constituyen resultados computables devengados en el ejercicio de su registro?	Referencia a las normas contables y los términos pactados en el contrato	Contable

Tabla 4. SUNAT Informes Técnicos 2011

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
009	Fondos de inversión a 10 años.	¿Se tributa por rentas devengadas al cierre del ejercicio o al final de los diez años?	Referencia al literal b) del art. 31-A del Reglamento del Impuesto a la Renta; se consideran devengados los ingresos: a la fecha de redención /rescate o al cierre de cada ejercicio.	Reglamento LIR
32	Contrato de suministro de bienes.	¿Se tributa el IR cuando se suscribe el contrato de suministro de bienes o cuando se ejecutan las prestaciones periódicas?	Referencia al concepto de ingreso devengado según Enrique Reig; derecho de percibirlo si se han producido los hechos para que se genere.	Jurídico
51	Indemnización vacacional	¿Es gasto deducible la indemnización vacacional por inciso l) o v) del art. 37 de la LIR o por el art. 57?	Referencia al devengo contenido en el art. 57 de la LIR.	LIR
59	Pagos a trabajadores o ex trabajadores por mandato judicial.	¿En qué momento se debe cumplir con las obligaciones del SNP y de ESSALUD?	Referencia al devengo jurídico, según Enrique Reig, para cumplir con los pagos del Sistema Nacional de Pensiones y ESSALUD.	Jurídico
104	Interés moratorio por montos dejados de pagar por un trabajador vía sentencia judicial.	¿Se encuentra gravado con el Impuesto a la Renta el interés aplicable por mandato judicial?	Referencia al devengo de las remuneraciones no canceladas oportunamente. Los intereses moratorios no son gravados con el IR por tratarse de indemnización.	LIR

Tabla 5. SUNAT Informes Técnicos 2012

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
Carta 045	Pensiones devengadas de la Contraloría General de la República.	¿Se encuentran gravadas con la Contribución Solidaria para la Asistencia Previsional (COSAP) las personas devengadas antes de la vigencia de la COSAP?	Referencia al término devengado de las pensiones, no se encuentran gravados a la COSAP.	Ley COSAP
005	Ajuste por IPC de los valores.	¿A la deuda contenida a las nuevas resoluciones de determinación y de multa, debe adicionarse el IPM generado en el procedimiento de reclamación si el procedimiento de fiscalización resultó nulo?	Referencia al término devengado por el cálculo de interés moratorio según el Código Tributario. No debe incrementarse el IPM.	Código Tributario
013	Penalidad por resolución del contrato administrativo de servicios (CAS)	¿Se encuentra afecta a ESSALUD la penalidad por resolución del CAS?	Referencia al término devengo por la definición de los aportes a ESSALUD. No se encuentra gravada la penalidad.	Ley ESSALUD
053	Deducción de gastos – requisitos adicionales al principio de causalidad.	¿A partir de cuándo se deducen los gastos por los que se exige el cumplimiento de requisitos adicionales al principio de causalidad?	Referencia al término devengado contenido en la RTF 466-3-97, la misma que recoge los términos del devengado según Roque García Mullín Para rentas de segunda, cuarta y quinta categoría, la deducción procede en el ejercicio en el que efectivamente se paguen, no en un ejercicio diferente.	Jurídico

Tabla 6. SUNAT Informes Técnicos 2012

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
089	Fondo complementario de jubilación minera, metalúrgica y siderúrgica(FCJMMS)	¿Cuándo nace la obligación de aportes al FCJMMS?	Referencia al devengado de interés para el cálculo de la tasa de interés moratorio.	Código Tributario
133	Derecho de superficie cancelado íntegramente al inicio.	¿En qué momento se reconoce el ingreso por quien otorga el derecho de superficie? ¿El reconocimiento del gasto por quien paga el derecho de superficie debe efectuarse linealmente durante el plazo del contrato?	Referencia al devengo del ingreso o del gasto, si el derecho de superficie califica como arrendamiento operativo o no, según la NIC 17.	Contable
142	Cesión de posición contractual de inmueble con mejoras.	¿El cedente debe considerar como renta gravada el importe de la mejora que le devolverá el propietario a la fecha de la cesión? ¿Si el propietario no está obligado a devolver el valor de la mejora debe reconocer como renta gravable a la fecha de la cesión?	Referencia al devengo del ingreso según el Marco Conceptual de las NIIF y la NIC 18. El cedente no considerará como renta el valor de la mejora al momento de la cesión. Si el propietario no está obligado a pagar la mejora, el cedente no considerará como renta en el momento de la cesión.	Contable

Tabla 7. SUNAT Informes Técnicos 2013

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
86	Transferencia de propiedad de vehículos nuevos	¿Cuándo se genera el devengo por la transferencia de propiedad de vehículos nuevos para efectos del IR?	Referencia al reconocimiento de ingresos según los párrafos 14 y 15 de la NIC 18, recogido en el informe SUNAT N° 85-2009	Contable
59	Detracciones IGV	¿Se aplica detracción a los pagos parciales?	Referencia al devengo de los intereses para gravar con el IGV los cargos adicionales y por servicios complementarios. Sí se aplica detracción sobre pagos parciales.	Ley IGV
22	Gastos por intereses con inversiones en el exterior	¿Son deducibles para efecto del IR los intereses por préstamos que se obtienen para adquirir acciones de empresas del exterior?	Referencia al devengo de los intereses a efecto de determinar si es de fuente peruana o de fuente extranjera. Los intereses por créditos locales relacionados con financiaciones para compras de empresas del exterior, solo serán deducidos de la renta empresarial en la parte que sea atribuibles a dicha renta.	LIR
47	Deducción de costo o gasto si no se cumple con la detracción	¿Son deducibles las operaciones que no cumplieron con el SPOT en el 2007 y notificadas a partir del 2008?	Referencia al devengado según la LIR; se deduce por aplicación inmediata de las normas.	LIR

Tabla 8. SUNAT Informes Técnicos 2013

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
72	SPOT – mutuos dinerarios	¿Están sujetos al SPOT los mutuos dinerarios que generan intereses compensatorios?	Referencia al devengo de los intereses de la definición de valor de venta en el IGV. Sí se encuentran sujetos al SPOT porque los intereses están gravados con IGV, siempre que sean empresas distintas a los bancos.	Ley IGV
103	SPOT – anticipo a proveedores por futuras exportaciones	¿Existe obligación de emitir facturas por los anticipos y están sujetas al SPOT?	Referencia la devengo de la definición de valor de venta del IGV. Sí existe obligación de emitir factura, la misma que está sujeta al SPOT.	Ley IGV
174	Empresas de construcción acogidas al inciso a) del art. 63 de la LIR	¿Se deberá considerar los adelantos de obra cobrados o cuando se valore la obra ejecutada?	Referencia al devengo según Roque García Mullín, en contraposición al método de lo percibido.	Jurídico
184	Empresas constructoras, acogidas al inciso b) del art. 63 de la LIR	¿Se debe remitir a la NIC 11 para la determinación del IR anual?	Referencia al devengo contable contenido en la NIC 11 y en el Marco Conceptual. Sí resulta aplicable la NIC 11 para determinar la renta anual	Contable
089	Remuneraciones dejadas de pagar durante el cese al personal repuesto en cumplimiento de una sentencia.	¿Aplica la retención al SNP, a los trabajadores reincorporados que se habían afiliado al SPP durante el periodo de cese?	Referencia al devengo contenido en el Marco Conceptual, no se debe retener SNP.	Contable

Tabla 9. SUNAT Informes Técnicos 2014

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
001	Servicios funerarios realizados por cementerios privados	¿Cuándo se debe reconocer los ingresos por la cesión de uso perpetuo de sepulturas y nichos, así como de servicios funerarios vinculados a cementerios privados?	Referencia al devengo contable contenido en el marco conceptual. Los ingresos deben reconocerse según la NIC 18, los servicios funerarios vinculados a las sesiones definitivas deben ser reconocidos en el momento que sean ejecutados.	Contable
005	Cesión de uso, temporal o perpetuo	¿Está gravada con el IGV la cesión de uso perpetuo o temporal de sepulturas y nichos que realiza la empresa concesionaria de su explotación?	Referencia al devengo por definición de la base imponible del IGV. La cesión de uso temporal sí está gravada con el IGV; la cesión de uso permanente no está gravada.	Ley IGV
22	Gasto de exploración y desarrollo	¿Los titulares de contratos de licencia para explorar y explotar hidrocarburos y que han obtenido ingresos durante la etapa de prueba extendida, previamente al inicio de la extracción comercial, pueden amortizar los gastos preoperativos?	Referencia al devengo por los intereses devengados durante la etapa pre operativa. No pueden iniciar la amortización, sino hasta que se inicie la extracción comercial de hidrocarburos.	LIR
29	Coeficiente de pagos a cuenta de Impuesto a la Renta	¿Para determinar el coeficiente, se debe excluir del numerador (impuesto calculado) el impuesto a la renta de fuente extranjera, dado que en el denominador (ingresos netos) no se considera esta última?	Referencia a los ingresos devengados como ingresos gravables. Sí debe considerarse en el numerador el impuesto a la renta de fuente extranjera.	LIR

Tabla 10. SUNAT Informes Técnicos 2014

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
51	Diferencia de cambio	¿Para efectos de los pagos a cuenta del IR debe considerarse “ingresos netos” a los provenientes de instrumentos financieros derivados? ¿Debe considerarse como “ingresos netos” devengados en el ejercicio gravable anterior a la ganancia por diferencia de cambio, para la deducción de vehículos?	Referencia a los ingresos devengados como ingresos gravables. Sí debe incluirse como “ingresos netos” los originados en IFD, “a la ganancia por diferencia de cambio”. No debe considerarse como “ingresos netos” anuales devengados el ejercicio gravable anterior, “a la ganancia por diferencia de cambio”.	LIR
54	Enajenación de acciones de empresas peruanas, entre sujetos no domiciliados	¿El ingreso debe establecerse según el criterio de lo devengado o de lo percibido?	La percepción de rentas por el sujeto enajenante y no el devengo, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.	LIR
61	Fusión por absorción entre empresas domiciliadas, con servicios de ejecución continua prestados por la absorbida	Si la absorbida registra la provisión del ingreso sobre la base del ingreso mensual prestado antes de la fusión, luego se produce un ajuste para efectos del IR, ¿dicho ajuste debe declararlo la absorbente o la absorbida?	Referencia al ingreso devengado en base a las normas contables, Marco Conceptual y NIC 18. Corresponderá que el ajuste sea registrado y declarado por la sociedad absorbente en el periodo que tenga lugar.	Contable
68	Adelantos por la venta de inmueble	¿Cuándo se debe identificar y gravar las entradas por la venta de una propiedad sujeta a situación suspensiva?	Se tendrán que gravar con el IR cuando se cumplan las situaciones determinadas en el párrafo 14 de la NIC 18, lo que solo logra ser concluyente en cada asunto determinado.	Contable
121	Diferencia de cambio	¿Cuándo deben reconocerse las diferencias de cambio originadas en pasivos por emisión de bonos, aun cuando el pasivo esté coberturado por un instrumento financiero derivado?	Referencia al artículo 57 de la LIR, rentas y pérdidas devengadas. Las diferencias de cambio deben reconocerse como ganancia o pérdida en la actividad en que se producen, aun cuando el pasivo esté garantizado con un IFD	LIR

Tabla 11. SUNAT Informes Técnicos 2014

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
Oficio 223	Bonificación especial D.U. 37-94	¿Se encuentran gravados con el IR de quinta categoría los pagos efectuados en el D.U. 37-94, tomando en cuenta que dicho beneficio no se pagó oportunamente?	Referencia a las bonificaciones devengadas. Sí están gravadas con el IR en base al criterio de lo percibido.	LIR

Tabla 12. SUNAT Informes Técnicos 2015

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
008	Intereses legales moratorios por pagos de bonificaciones a trabajadores de la Administración Pública	¿Están gravados con el IR los intereses legales moratorios por bonificaciones devengadas a los servidores de la Administración Pública?	Referencia al devengo de las bonificaciones. No están gravados con el IR.	LIR
73	Comprobante 820-operaciones no habituales por préstamos	¿Qué tipo de rentas genera una persona natural habitual que otorga préstamos a personas jurídicas?	Referencia al devengo de ingresos y gastos del art. 57 de la LIR. La persona natural que obtiene intereses, sea habitual o no, genera rentas de segunda categoría.	LIR
84	Tarifa regulada de seguridad para promover el desarrollo petroquímico	¿El monto por concepto de dicha tarifa constituye ingreso gravado con el IR? ¿Forma parte de la base imponible del IGV?	Referencia a los intereses devengados en la definición de renta o retribución de servicios. No está gravado con IR ni con IGV. De acuerdo al párrafo 8 de la NIC 18, las cantidades percibidas por cuenta de terceros no constituyen ingresos.	Contable
86	Servicios gratuitos	¿Los servicios gratuitos se deben considerar como ingresos? ¿Se presentan en la declaración jurada mensual de IR?	Referencia a los ingresos devengados en la definición de ingresos netos para efectos de determinar los pagos a cuenta del IR. No corresponde considerar los servicios prestados a título gratuito como ingresos presuntos en la declaración jurada mensual del IR.	LIR
109	Proyectos de Investigación aprobados por CONCYTEC	¿Se pueden deducir gastos vinculados directamente a la realización de tales proyectos?	Referencia a la deducción del 65% del total de los gastos devengados.	LIR

Tabla 13. SUNAT Informes Técnicos 2015

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
132	Gastos Pre operativos	¿Se pueden amortizar los gastos pre operativo equitativamente en una prórroga mínima a 10 años, teniendo en consideración que la LIR hace referencia a una prórroga máximo de 10 años?	Referencia a los intereses devengados que pueden amortizarse con los gastos pre operativo. Sí se pueden amortizar los gastos pre operativo en un plazo menor a 10 años.	LIR
171	Servicio accesorio	¿El servicio de lavado, selección, descarte y empacado de banano orgánico es accesorio al comercio del banano orgánico ejecutada por el mismo prestador de servicio?	Referencia a los intereses devengados en la definición de venta o retribución de servicio. El lavado, selección, y empacado del banano orgánico será accesorio a la venta de ese inmueble, si es parte del valor consignado en la factura, y su prestación sea obligatoria para que se dé la operación de venta.	Ley IGV
167	Financiamientos gratuitos otorgados por No Domiciliados, ajustes por precios de transferencia	¿Cuándo debe entenderse devengado el presunto gasto a que se describe el acotado c) del art. 32 de la LIR?	El gasto por intereses atribuidos por un financiamiento gratis, como consecuencia del ajuste por precios de transferencia, se considerará devengado por el simple paso del tiempo en el que se haya utilizado el capital del acreedor, siendo que se devengará al cierre de cada periodo gravable en que se haya utilizado ese capital.	LIR
Oficio 137	Liquidación de los beneficios truncos	¿En qué ejercicio debe imputarse la liquidación de beneficios truncos?	El criterio concluyente para gravar con el IR las rentas de trabajo de los devengados pendientes de pago es su percepción por parte del empleado.	LIR

Tabla 14. SUNAT Informes Técnicos 2016

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
30	Servicio en línea RENIEC prestado a los notarios	El importe cobrado por el RENIEC por el servicio en línea prestado a los notarios para la comparación biométrica, ¿estará gravado en el comprobante de pago que emitan los notarios?	Referencia al devengo de los intereses gravados con el IGV por los cargos adicionales y servicios complementarios. Sí forma parte de la base imponible el cobro de la RENIEC.	Ley IGV
79	Gastos pre-operativos	Los gastos incurridos para la elaboración de propuestas para un concurso de licitación pública de obra, ¿constituyen gastos pre-operativos?	Referencia a la deducción de los intereses devengados durante el periodo pre-operativo, en el primer ejercicio o en 10 años. Las propuestas sí son gastos pre-operativos, en base a la doctrina contable; NIC 38, párrafo 69.	Contable
119	Gestiones de adquisición de premios para distribuidores	La factura que emita una empresa por el dinero recibido para compra de premios para los distribuidores, ¿Está gravada con el IGV?	Referencia al devengo de los intereses gravados con el IGV por los cargos adicionales y servicios complementarios. El comprobante de pago deberá incluir el gasto realizado por cuenta de otra empresa.	Ley IGV
132	Gastos en proyectos I+D	¿Procederá la deducción adicional de los gastos en proyectos I+D+I, a pesar de no contar con el registro ante el INDECOPI?	Referencia al devengo de los gastos en cada ejercicio en el que se desarrolle el proyecto I+D+I. Si procederá la deducción, así los derechos no estén inscritos en el INDECOPI.	Ley Beneficio Tributario I+D+I
152	Gastos por servicios de no domiciliados	¿Procede pagar el equivalente a la retención del IR de no domiciliados, en base al registro contable, si antes se han cancelado las rentas?	Referencia al devengo del gasto respecto a los servicios prestados por no domiciliados. No procede pagar el equivalente a la retención si con anterioridad al registro contable se han cancelado las rentas.	LIR
160	Bonificación especial D.U. 37-94	¿Una sucesión indivisa que percibió bonificaciones está sujeta a la retención del IR de quinta categoría?	Referencia a las bonificaciones devengadas La sucesión indivisa sí se encuentra sujeta a la retención del Impuesto a la Renta de quinta categoría	LIR

Tabla 15. SUNAT Informes Técnicos 2016

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
170	Gastos en proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica. Ley N° 30309	¿Pueden deducirse los gastos de I+D+I incurridos en un ejercicio anterior a la calificación que otorga el CONCYTEC?	Referencia al devengo de los gastos de I+D+I, a que refiere el Reglamento de la Ley N° 30309. No pueden deducirse en un ejercicio anterior al de la calificación del CONCYTEC.	Ley Beneficio Tributario I+D+I
173	Expansión de actividades de gastos preoperativos en proyectos de construcción	Los gastos de venta y administrativos de proyectos de construcción no terminados, ¿califican como preoperativos por expansión de actividades?	Referencia a la deducción de los gastos pre-operativos e intereses devengados, según inciso g) del artículo 37 de la LIR. Se remite al Informe 79-2016, que se basa en la doctrina contable. Los gastos de ventas y administrativos de proyectos de construcción no terminados, sí califican como expansión de actividades.	Contable

Tabla 16. SUNAT Informes Técnicos 2017

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
004	Deducción de gastos contabilizados	¿Es exigible que los gastos devengados deben encontrarse contabilizados para ser deducibles?	Referencia al devengado del artículo 57 de la LIR. No es exigible que los gastos estén contabilizados, excepto el caso de la depreciación de bienes distintos a inmuebles.	LIR
005	Comprobantes de pago emitidos y/o entregados antes de la declaración jurada anual o antes de la declaración rectificatoria	¿Son deducibles los gastos devengados sustentados con comprobantes de pago emitidos y/o entregados antes de la declaración anual o antes de la declaración rectificatoria?	Referencia al devengo del artículo 57 de la LIR. Se deduce si los comprobantes se emitieron y/o entregaron después del cierre del año, pero hasta la fecha de presentación de la declaración anual. Por las declaraciones rectificatorias, se deduce si los comprobantes se emitieron y/o se entregaron después de la presentación de la declaración jurada anual, pero hasta la fecha en que se presentó la rectificatoria.	LIR
30	Comisiones e intereses en contratos de préstamos sindicados	¿Cuándo se deben reconocer las comisiones distintas de las que se devenguen a medida que se suministran los servicios financieros?	Referencia al devengo contable según NIC 1 párrafo 28, NIC 20 párrafo 28, NIC 18 párrafo 24. Las comisiones que forman parte del interés efectivo del instrumento financiero, se reconocerán en la misma oportunidad en que se devenga el interés correspondiente al servicio financiero del cual se derivan.	Contable

Tabla 17. SUNAT Informes Técnicos 2017

INFORME	TEMA	CUESTIONAMIENTO	SUNAT	DEVENGADO
31	Asignación por escolaridad en empresas de construcción	¿La SUNAT podrá establecer que la asignación por escolaridad tiene carácter remunerativo?	Referencia a los importes devengados para efectos de la base imponible a ESSALUD. Sí, en una fiscalización, la SUNAT está facultada a determinar el carácter remunerativo de la asignación por escolaridad. ...	Ley ESSALUD
39	Transferencia de acciones	¿Cuál es el tipo de cambio para determinar el Impuesto a la Renta cuando se transfieren acciones de una empresa peruana, en la que el vendedor es una empresa no domiciliada y el comprador es una empresa domiciliada?	Referencia al tipo de cambio del día del devengo o percepción de la renta. En la transferencia de acciones emitidas por una empresa domiciliada en la que el enajenante es una PJ no domiciliada y el adquiriente es una PJ domiciliada, el tipo de cambio para determinar el impuesto es el del día en que se efectúe el pago al no domiciliado	LIR
80	Repatriación de Capitales	¿Se pueden acoger las rentas no declaradas de tercera categoría y devengadas al 31/12/2015, al régimen de Repatriación de Capitales?	Las rentas no declaradas de tercera categoría por una persona natural y que se devengaron hasta el 31/12/2015, sí pueden acogerse al régimen de Repatriación de Capitales, al margen que se hubiesen percibido o no, hasta dicha fecha.	Decreto Legislativo N° 1214 – Repatriación de Capitales
91	Rentas de quinta categoría	Los reembolsos de descuentos en exceso de planilla de ejercicios anteriores, ¿están gravados con el IR de quinta categoría?	Referencia de devengo de las remuneraciones. Los reembolsos por descuentos en exceso de la planilla de años anteriores estarán gravados con el IR de quinta categoría en el ejercicio de su percepción	Ley ESSALUD

Vemos que durante el período 2010-2017 la SUNAT ha emitido 63 informes, 2 oficios y 1 carta; todos ellos vinculados directa o indirectamente al tema del devengado. En 13 pronunciamientos (21%), esta entidad opina exclusivamente en base al desarrollo conceptual del devengado contable; principalmente contenido en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). De otro lado, en 4 pronunciamientos (6%), la SUNAT emite su conclusión considerando exclusivamente la doctrina jurídica del devengado; desarrollada principalmente por los juristas Roque García Mullín y Enrique Jorge Reig. Solamente en 3 informes (5%), se ha pronunciado bajo el sustento de ambos enfoques.

Por los restantes informes (61%), la SUNAT ha hecho referencia al término devengado que está consignado en distintas normas legales (Ley del Impuesto a la Renta, Código Tributario, Ley del IGV, Ley de EsSalud, Ley de Beneficios en Investigación Científica y Tecnológica, Ley de Repatriación de Capitales); disposiciones que no contienen ningún análisis conceptual de nuestra materia de investigación. Lo cual se refleja en este gráfico:

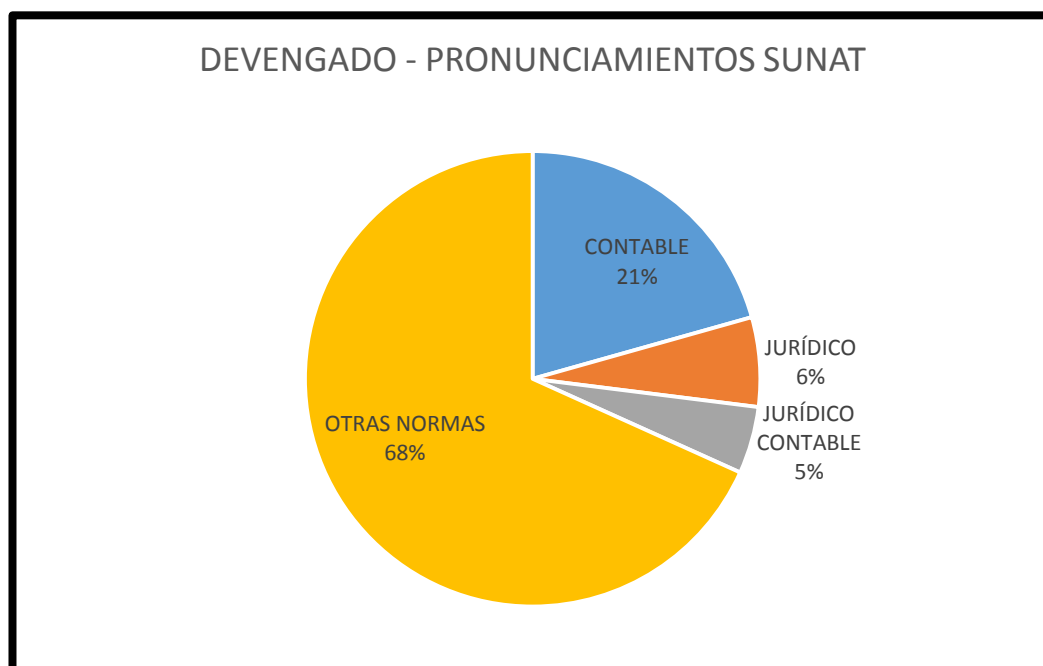


Ilustración 1. Devengado - Pronunciamientos SUNAT. Fuente propia

Entonces, vemos que la propia SUNAT no sigue un criterio consistente para absolver las consultas que se le plantean y que ameritan la emisión de informes; por lo que se genera un clima de inseguridad jurídica e incertidumbre en los contribuyentes y en los propios auditores fiscales al momento de determinar el Impuesto a la Renta; más aún si consideramos lo relevante que resulta definir adecuadamente los criterios temporales de vinculación de la renta a un determinado ejercicio.

Esta situación refuerza el objetivo de nuestra investigación en el sentido que la propia Ley del Impuesto a la Renta debe contener una definición del devengado, a fin de no estar recurriendo a otras fuentes para dilucidar el aspecto temporal del impuesto. Es importante mencionar que no es que exista necesariamente un vacío legal en la LIR, puesto que por hermenéutica jurídica se puede interpretar recurriendo al Código Tributario: Norma III, fuentes del derecho tributario; Norma VIII, métodos de interpretación; y Norma IX, normas supletorias. Sin embargo, en aras de alcanzar la predictibilidad y seguridad jurídica, consideramos que la LIR debería contemplar una definición clara y suficiente para aplicar correctamente el postulado del devengado.

5.2. Procesamiento de Entrevistas

Se realizaron entrevistas a profundidad a un total de quince profesionales especialistas en materia tributaria y contable: abogados, auditores y contadores.

Los siguientes son los gráficos resultantes de procesar las respuestas; así como su interpretación y análisis.

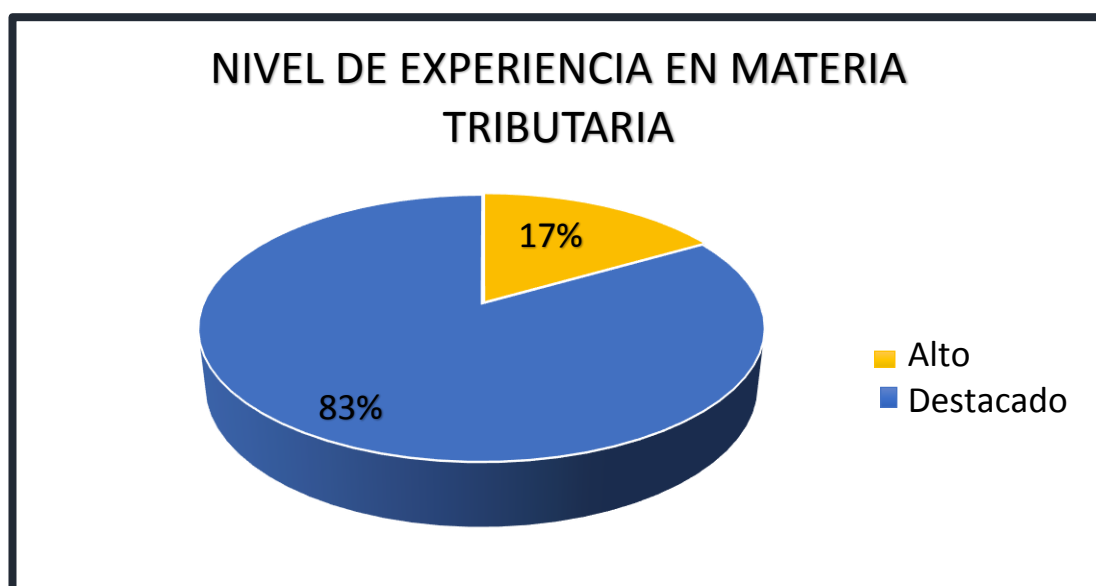


Ilustración 2. Nivel de Experiencia en Materia Tributaria

Según el gráfico N° 2, el 83% de los encuestados posee un destacado conocimiento y experiencia en materia tributaria en nuestro país; mientras que el 17% conoce lo suficiente sobre impuestos como para poder usar sus respuestas en la base de datos del presente trabajo. Esto nos muestra que estamos ante un grupo de personas con la suficiente capacidad y expertise para opinar sobre aspectos fiscales.



Ilustración 3. Experiencia en Reconocimiento de Ingresos y Gastos

En el gráfico N° 3 podemos observar que el 80% de los encuestados tiene una amplia experiencia en la determinación del Impuesto a la Renta; en especial, conocen de la problemática del reconocimiento de ingresos y gastos para asignarlos a un determinado ejercicio fiscal. Sin embargo, el hecho de conocer sobre el tema, no significa que exista claridad en la legislación respecto a qué se entiende por devengo. Por el contrario, los profesionales consultados concuerdan en señalar que es necesario darle un contenido propio al concepto del devengado, a fin de contrarrestar la inseguridad jurídica que se presenta actualmente en el ámbito tributario nacional.

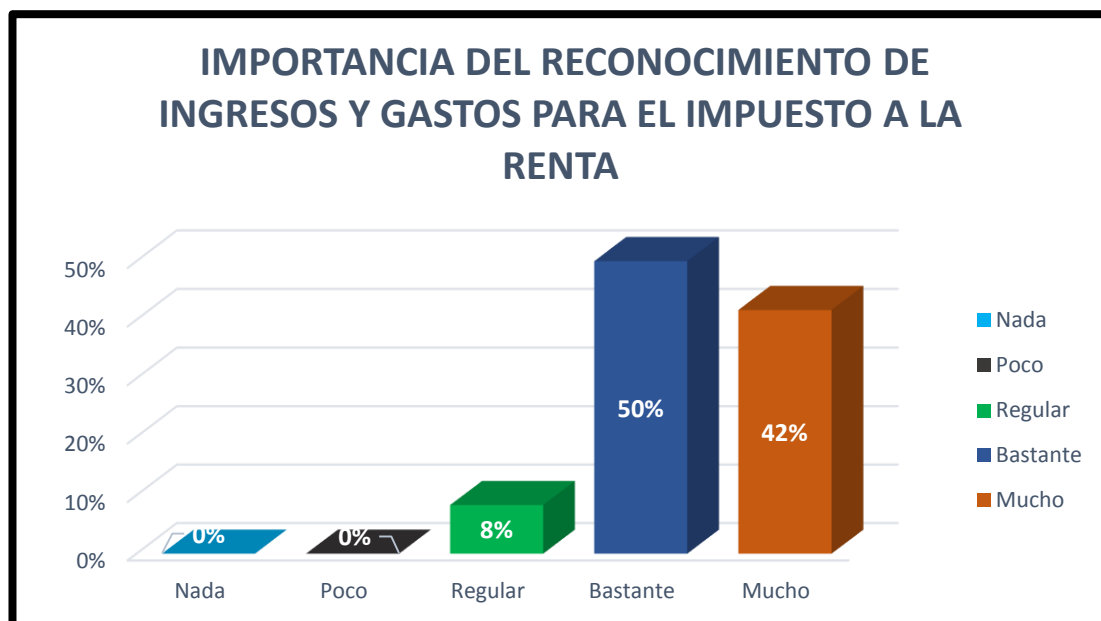


Ilustración 4. Importancia del Reconocimiento de Ingresos y Gastos para el Impuesto a la Renta

En el gráfico N° 4 se observa que aun cuando el concepto del devengado tiene por su naturaleza un contenido esencialmente contable, el 92% de los encuestados (contadores y abogados) señalan que es de suma importancia que la LIR contenga disposiciones expresas para establecer cuándo nace la obligación tributaria (aspecto temporal). Esto es tan relevante como definir los alcances del concepto de renta (aspecto material), los sujetos del impuesto (aspecto subjetivo), o la base jurisdiccional (aspecto espacial).

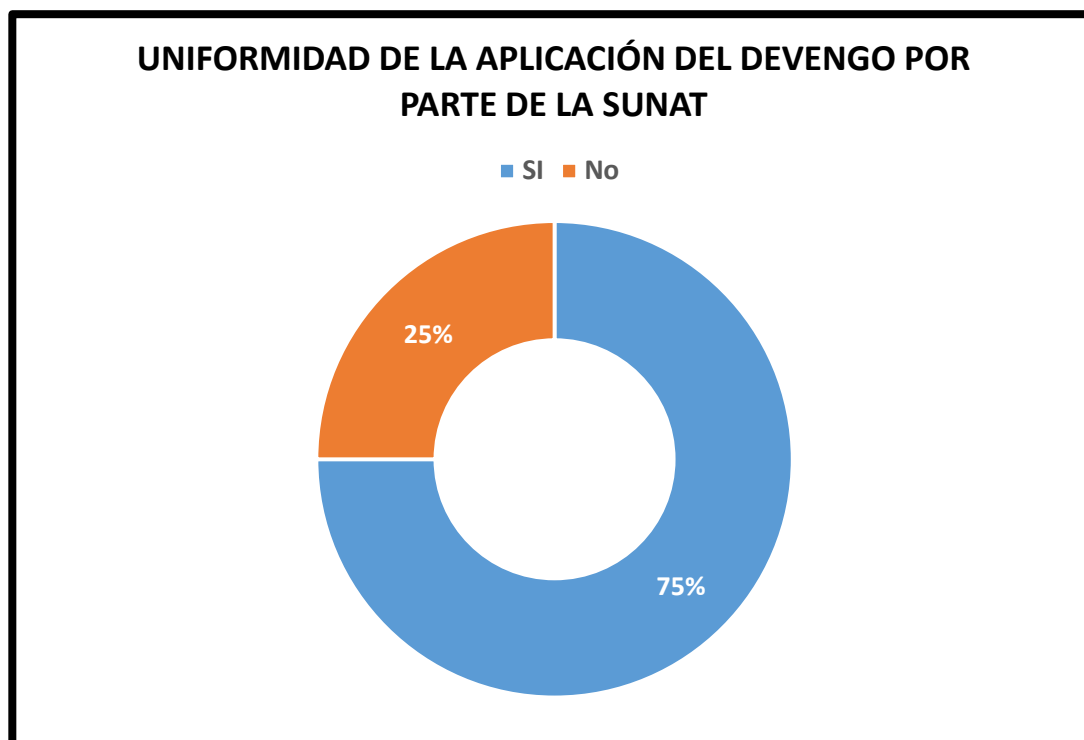


Ilustración 5. Uniformidad de la Aplicación del Devengo por parte de la SUNAT

Podemos observar en el gráfico N° 5 que la gran mayoría las personas encuestadas considera que la SUNAT no aplica criterios uniformes respecto al criterio del devengo en la determinación del Impuesto a la Renta. Esta posición se refuerza con el resultado del análisis del acápite anterior, al revisar la totalidad de pronunciamientos técnicos relacionados con el devengado, emitidos por la Administración Tributaria durante el período investigado; en el que se aprecia que las opiniones se han basado en algunos casos en la doctrina contable y en otros en la doctrina jurídica. Como es de suponer, si llevamos este análisis a la actuación del Tribunal Fiscal veremos que se presenta la misma realidad; es decir, en algunas ocasiones los vocales se refieren a las normas contables para dilucidar la cuestión en disputa, y en otras oportunidades en las que se discuten situaciones de naturaleza similar, los vocales recurren a la doctrina jurídica.

El CPC John Casas Aguilar nos comenta que desde su punto de vista, sería necesario regular el devengado en la LIR, con el objetivo de eliminar la incertidumbre que existe en los gestores del quehacer tributario: contribuyentes, funcionarios de la SUNAT, asesores externos, y vocales del Tribunal Fiscal; al momento de determinar el impuesto. Este panorama se agravará más con la vigencia de la NIIF 15, que regula el reconocimiento de ingresos por actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes. Otro caso es el tratamiento de los costos de estructuración, pues tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal han formulado opiniones y conclusiones contradictorias cuando han tenido que resolver sobre este asunto.

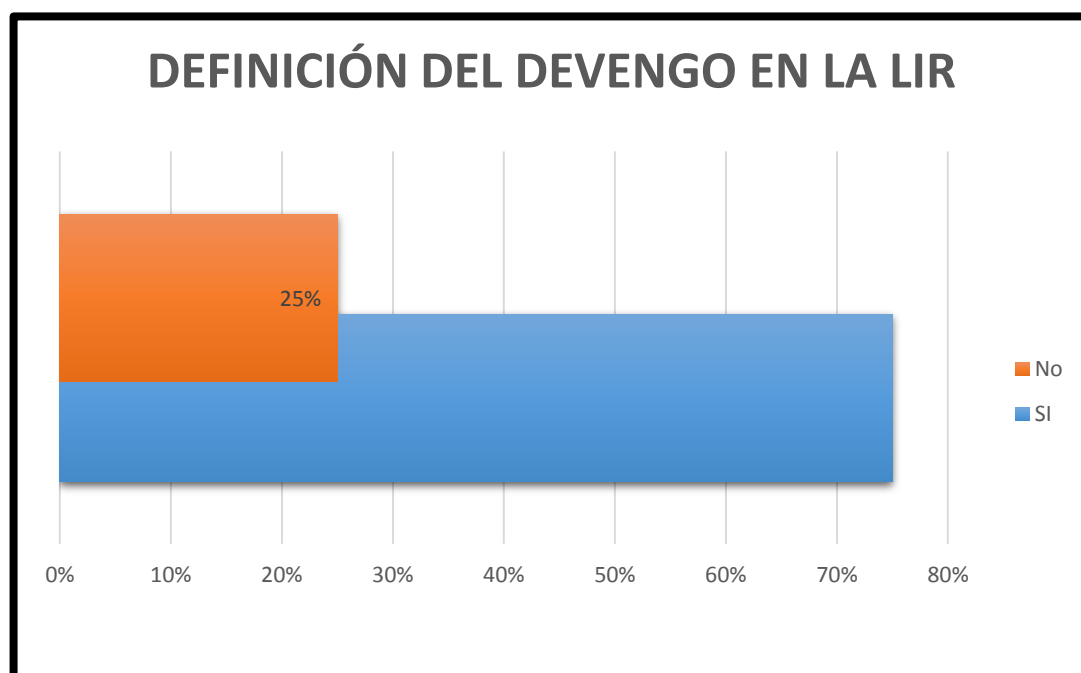


Ilustración 6. Definición del Devengo en la Ley del Impuesto a la Renta

El 75% de los encuestados menciona en el gráfico N° 6 la necesidad que la LIR incorpore una definición propia del concepto del devengado. Aun cuando en varios artículos de nuestra actual LIR se hace referencia al término devengado, subsiste la necesidad que el artículo 57 defina lo que debe

entenderse por devengado, y así los contribuyentes puedan determinar oportuna y adecuadamente el momento en que nace la obligación de pagar de este impuesto.

En efecto, el artículo 85 indica que para los pagos a cuenta del IR se considerarán ingresos netos al total de ingresos gravables devengados en cada mes. Por su parte, el artículo 57 señala que las rentas de origen extranjero que generen los domiciliados en el país, provenientes del aprovechamiento de un negocio en el exterior, se atribuirán a la actividad gravable en que se devenguen. El artículo 26 presume que todo préstamo devenga un interés. El artículo 55 dispone que cuando no sea probable establecer el instante en que se realizó la disposición indirecta de renta, el impuesto se pagará el mes siguiente en que se devengó el gasto. El inciso g) del artículo 37 hace expresa mención a los gastos por intereses devengados en la etapa pre-operativa. Asimismo, el límite para establecer el número de vehículos cuyos gastos son deducibles se establece tomando en cuenta los ingresos netos devengados.

Siguiendo el análisis de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 37, inciso y) señala que constituye gasto deducible la pérdida generada por la diferencia entre el valor de transferencia y el valor de retorno, tratándose de los fideicomisos de titulización en los que se transfieran flujos futuros de efectivo; esa pérdida será considerada en similar proporción al devengo de los ingresos futuros. Respecto a los Precios de Transferencia, el inciso c) del artículo 32-A menciona que el ajuste se imputará al periodo que corresponda de acuerdo al devengo. Tratándose de Instrumentos Financieros Derivados (IFD), las rentas y pérdidas se entenderán devengadas en el periodo en que ocurran determinadas condiciones.

Finalmente, en el artículo 113 se regula el régimen de Transparencia Fiscal Internacional, por el que los ingresos y gastos devengados que se tendrán que tener en cuenta son los producidos por la entidad controlada no

domiciliada en el transcurso del ejercicio gravable. (Suplemento Enfoque Contable N° 9, 2017)

Vemos que aun cuando nuestra Ley del Impuesto a la Renta tiene muchas menciones al término devengado, el concepto central, sobre el cual pueden sustentarse dichas referencias, no está normado en el artículo 57. Creemos necesario que debe existir transparencia jurídica para reconocer el periodo al que corresponden los ingresos y gastos para la venta de bienes, prestación de servicios, contratos de construcción, obligaciones de no hacer, transferencia de créditos, entre otros.

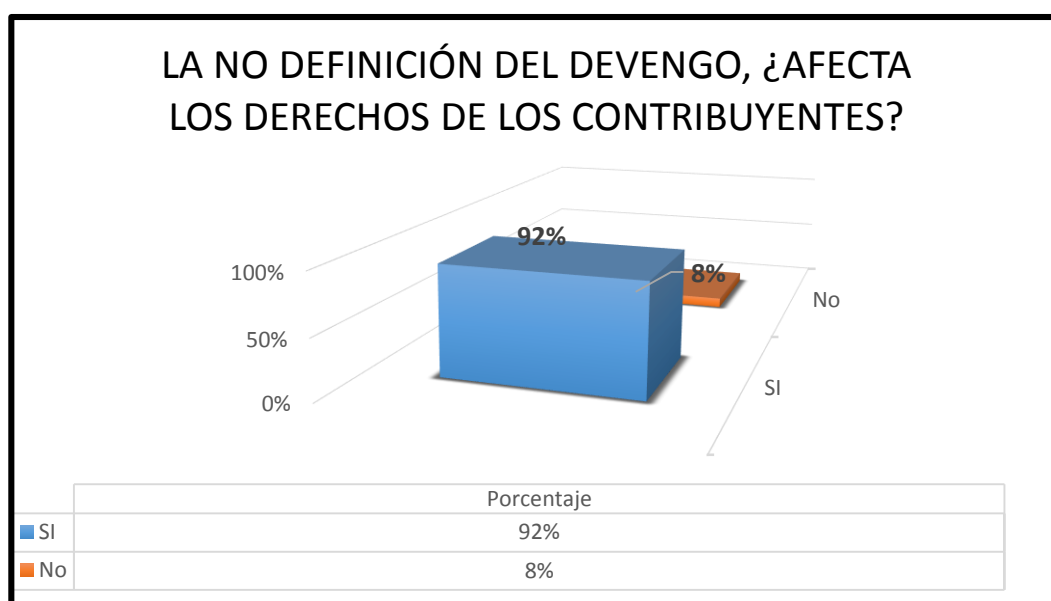


Ilustración 7. La No Definición del Devengo, ¿afecta los derechos de los contribuyentes?

En este gráfico podemos observar que los especialistas sostienen que al no existir una definición en la LIR sobre el postulado del devengado, se han generado diversas interpretaciones sobre el reconocimiento en el tiempo de los ingresos y gastos para efectos tributarios, tanto por parte de los contribuyentes como de la SUNAT, el Tribunal Fiscal, incluso el Poder

Judicial; más aún cuando estas entidades emiten opiniones o fallos contradictorios. Esta situación genera un clima de inseguridad e incertidumbre en los empresarios y profesionales, debido a que una mala aplicación del impuesto conlleva la emisión de multas y a la generación de intereses moratorios. El Estado debe velar por la aplicación del axioma que nadie tiene que pagar más impuestos de los que legalmente le corresponden; cuidando los principios de legalidad, reserva de ley y de capacidad contributiva.

Daniel Arana Yances, abogado tributarista, sostiene que los contribuyentes se encuentran en una situación permanente de exposición a contingencias, por no existir una definición respecto a lo que debe entenderse por devengado en la Ley del Impuesto a la Renta. Este riesgo se manifiesta en los resultados de las fiscalizaciones; lo que atenta contra el principio de seguridad jurídica.

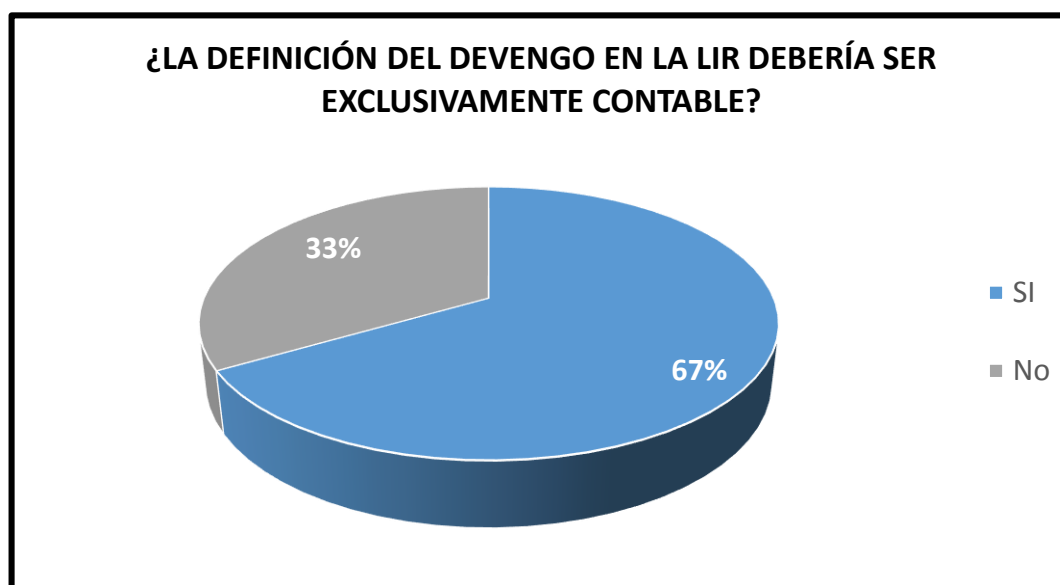


Ilustración 8. ¿La Definición del Devengo en la LIR debería ser Exclusivamente Contable?

En el gráfico N° 8 se puede mostrar que el 67% de los encuestados indican que la definición del devengo en la LIR debería tener un componente

exclusivamente contable. La principal razón de quienes sostienen esta posición es que la naturaleza propia y el origen del devengo, son contables. Al respecto, la NIC 18 regula cómo debe contabilizarse los ingresos derivados de actividades ordinarias procedentes de venta de bienes, prestación de servicios y el uso por parte de terceros, de activos de la empresa que origine intereses, regalías y dividendos.

El CPC Benjamín Uriarte Lozada sostiene que aun cuando está de acuerdo que la definición que adopte el legislador respecto del devengado tenga un enfoque contable, debe tomarse este camino con limitaciones; dado que no todo lo se devengue contablemente constituye renta gravable. Y es que las normas contables, en su afán de expresar fielmente la situación financiera de las empresas, regulan muchas veces con criterios en los que hay que registrar estimaciones; y, como sabemos, dichas estimaciones no son aceptadas tributariamente.

Los ingresos contablemente se consideran devengados en los siguientes momentos: tratándose de venta de bienes, si se dan las siguientes condiciones: -el ente ha trasladado al adquirente los riesgos y ventajas; -el ente no mantiene para sí ninguna implicancia en la gestión de los bienes transferidos, en el grado vinculado con la propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos; -el monto de los ingresos de actividades ordinarias logra medirse con fiabilidad; -existe la probabilidad que el ente reciba los beneficios económicos vinculados con la transacción; y, -los costos incurridos, y por incurrir, vinculados con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad.

Asimismo, la regla contable indica que cuando el resultado de una transacción, que conlleve la prestación de servicios, logre ser medido con fiabilidad, los ingresos por las actividades ordinarias vinculados con la operación tienen que registrarse, teniendo en consideración el nivel de

terminación de la prestación al final del periodo que se revela; y esto se da en el momento que se cumplan todas y cada una de estas condiciones: -el ingreso de los ingresos por actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad; -existe la probabilidad que el ente reciba los beneficios económicos vinculados con la transacción; -el grado de realización de la transacción, al terminar el periodo por el que se revela, logre ser medido con fiabilidad; y, - los costos ya incurridos en la transacción, y los que puedan incurrirse hasta finalizarla, logren ser medidos con fiabilidad.

Finalmente, respecto de los intereses, regalías y dividendos, las condiciones para el registro de los ingresos se cumplirán en el momento que exista la probabilidad que el ente reciba los beneficios económicos vinculados con la transacción; y, -el importe de los ingresos de actividades ordinarias logre ser medido confiablemente.

Adicionalmente, el Marco Conceptual señala que los gastos se registran en el estado de resultados en virtud a una asociación directa entre los costos incurridos y la obtención de partidas de ingresos; proceso comúnmente denominado correlación de costos con ingresos.

Quienes opinan que el alcance del concepto del devengo debe estar delimitado por los principios y prácticas contables, se basan adicionalmente en el artículo 33 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que dispone que el registro bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, puede generar por aplicación de las reglas comprendidas en la Ley, diferencias temporales y permanentes en el cálculo de la renta neta; por lo que, salvo que la Ley o el Reglamento condicionen la deducción al registro contable, la manera de contabilización de las operaciones no generará el desconocimiento de una deducción.

Asimismo, el artículo 223 de la Ley General de Sociedades dispone que los estados financieros se elaboran y presentan en base a las disposiciones legales en la materia y a los principios de contabilidad generalmente aceptados en el país.

Finalmente, el artículo 1 de la Resolución N° 13-98.EF/93.01 del Consejo Normativo de Contabilidad precisa que los Principios Generalmente Aceptados, a que se refiere el artículo 223 de la Nueva Ley General de Sociedades comprenden, sustancialmente, a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), oficializadas.



Ilustración 9. ¿La Definición del Devengo en la LIR debería ser Exclusivamente Jurídica?

La totalidad de los encuestados respondió que la definición que se espera sea incorporada a nuestra legislación del Impuesto a la Renta no tenga un contenido exclusivamente jurídico; incluso en opinión de abogados tributaristas. Y es que optar por esta vía, podría incentivar el uso generalizado de planeamientos tributarios agresivos, aplicando los diversos criterios de

interpretación de las normas jurídicas. Actualmente, muy pocos países de la región tienen regulado en su legislación el enfoque jurídico; Colombia es uno de ellos, pero están analizando modificarlo.

Los tratadistas más referidos respecto al enfoque del devengado jurídico son Enrique Jorge Reig y Roque García Mullín. El primero de ellos indica que ingreso devengado es todo aquel que se ha obtenido el derecho a percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. En relación a los gastos, se consideran devengados en el momento que se generan los hechos por los que terceros obtienen el derecho al cobro de la prestación que los ocasiona. El devengo tiene estas particularidades: -que se hayan producido los hechos sustanciales del ingreso o del gasto; - que el derecho al ingreso o compromiso del gasto no esté sujeto a una condición que pueda hacerlo inexistente; y, -no requiere actual exigibilidad o cálculo, ni sujeción al pago; puede ser obligación a plazo o de monto indeterminado. (REIG, 1991)

Por su parte, García Mullín sostiene que en el sistema de lo devengado, igualmente nombrado causado, se atiende solamente al instante en que aparece el derecho al cobro, no obstante que no se haya hecho efectivo. En otras palabras, la sola presencia de un título o derecho a percibir la renta, al margen que sea o no exigible, lleva a entenderla como devengada y por lo tanto asignada a ese periodo. En relación a los gastos, el devengado se aplica entendiéndose imputables (deducibles) en el momento que nace la obligación de cancelarlos, a pesar de que no se hayan pagado ni sean exigibles. (GARCÍA MULLÍN)

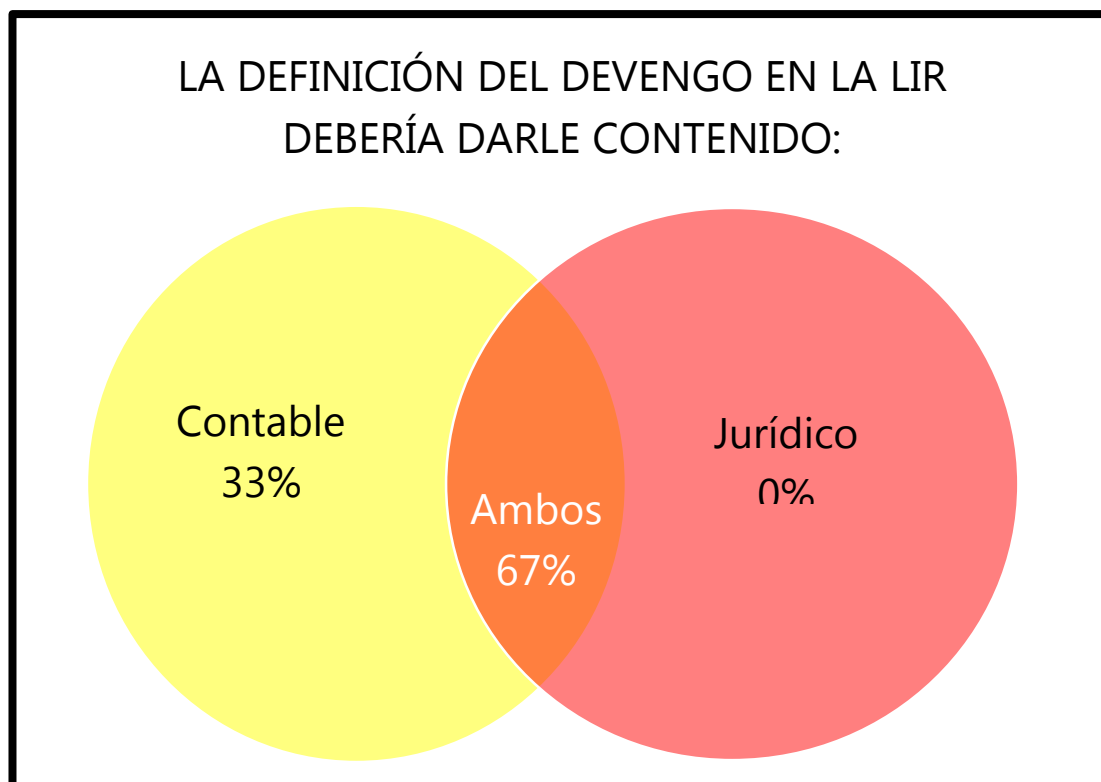


Ilustración 10. ¿La Definición del Devengo en la LIR debería darle Contenido Contable o Jurídico?

Este gráfico nos muestra que dos terceras partes de los encuestados opinan que la definición del devengo en la Ley del Impuesto a la Renta debe realizarse considerando tanto el enfoque contable como el jurídico.

El CPC John Casas Aguilar indica que si bien las NIIF reflejan en mejor forma la situación económica de las empresas, parten de una realidad distinta al Perú. En este sentido, recomienda que las normas tributarias peruanas, y en especial las que contengan el concepto de devengo, consideren los lineamientos de política fiscal; es decir, tengan en cuenta la necesidad de no disminuir la recaudación. Por ello, en un primer momento no se aceptarían, entre otros, las estimaciones. Luego de un estadio, apuntaríamos a una definición estrictamente contable, como ocurrió en España.

Como se podrá apreciar, los profesionales entrevistados concuerdan en señalar que durante el periodo materia de investigación no ha existido una normatividad legal tributaria que precise qué se entiende por devengo, para efectos de determinar el elemento temporal en la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta; lo que ha generado falta de predictividad en los contribuyentes al momento de determinar la obligación tributaria, y criterios diversos y hasta contradictorios por parte de la SUNAT y del Tribunal Fiscal en las diferentes instancias.

Debemos mencionar que, en relación a los ingresos por actividades ordinarias, durante el periodo comprendido de la investigación estuvo vigente la NIC 18 que establecía que el monto de los ingresos se determina, usualmente, por acuerdo entre la empresa y el vendedor o usuario del bien. Estos ingresos se medirán a valor razonable de la operación, considerando el importe de cualquier bonificación, o descuento que la entidad pueda otorgar. De acuerdo a esta norma, debían reconocerse y registrarse en los estados financieros los ingresos por la venta de bienes, siempre que se cumplan cada una de las siguientes condiciones:

- La empresa haya transferido los riesgos y beneficios de la propiedad
- La empresa no ejerce control en la gestión de los bienes vendidos
- El monto puede ser medido con fiabilidad
- Existe la probabilidad que los beneficios económicos de la operación fluyan a la empresa
- Los costos relacionados puedan ser medidos confiablemente.

Asimismo, esta NIC 18 dispone estos requisitos para que se reconozcan los ingresos por servicios:

- El importe pueda ser medido confiablemente
- Sea probable que se reciban los beneficios económicos de la transacción
- Se pueda medir con fiabilidad el grado de realización de la transacción, cuando finalice el periodo
- Los costos incurridos y por incurrir sean medidos con fiabilidad.

A partir del ejercicio 2019 entró en vigencia en el Perú la Norma Internacional de Información Financiera 15, la cual consolidó la regulación contable de los diferentes tipos de ingresos relacionados con clientes.

Lo esencial de la NIIF 15 radica en reconocer los ingresos que representan transferencia de bienes o prestación de servicios, por un monto equivalente a la contraprestación que se espera tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios. En tal sentido, se deben de cinco pasos:

Paso 1: Analizar el contrato (o contratos) con el cliente.

Paso 2: Analizar las obligaciones de desempeño en el contrato; lo que conlleva determinar los compromisos de vender bienes o brindar servicios. Estos compromisos representan obligaciones de desempeño y, si es que son diferentes, se deben registrar independientemente.

Paso 3: Establecer el precio de la transacción.

Paso 4: Distribuir el precio de la transacción entre las distintas obligaciones de desempeño.

Paso 5: Contabilizar el ingreso a medida que se satisfaga una obligación de desempeño, ya sea por haber vendido un bien, lo que se manifiesta cuando el cliente obtiene el control de dicho bien: o por haberse prestado un servicio. Una obligación de desempeño puede satisfacerse en un momento

determinado (venta), o en el transcurso del tiempo (servicios). Para este último caso, se deberá escoger un método apropiado para medir el progreso de la empresa hacia la satisfacción completa de dicha obligación de desempeño. Vemos que se da un cambio relevante respecto de la NIC 18; en esta última el énfasis estaba en la transferencia de riesgos y beneficios del bien materia de transferencia, ahora el énfasis radica en tener el control.

La NIIF 15 indica que el control de un activo se refiere a la capacidad para redirigir el uso del bien y obtener todos sus beneficios: abarca la capacidad de impedir que otros dirijan el uso del activo y obtengan sus beneficios entendidos como los flujos de efectivo potenciales.

Ahora bien, para calcular el Impuesto a la Renta Empresarial, se requiere cotejar el tratamiento contable y el tratamiento tributario de las partidas que influyen en el impuesto. Es así que el artículo 33º del Reglamento de la LIR menciona expresamente que el registro de transacciones bajo principios contables, puede generar, por la aplicación de las normas específicas de la LIR, diferencias temporales y permanentes. Para ello, tenemos que recurrir a la NIC 12 Impuesto a la Ganancias, la cual otorga pautas para el reconocimiento de los impuestos determinados sobre las rentas, y establece cómo contabilizar el impuesto ya sea corriente y diferido.

Para los fines de la NIC 12, los impuestos a las ganancias incluyen todos los impuestos nacionales y extranjeros que se establecen correspondientes a los beneficios sujetos a imposición; así como las retenciones sobre dividendos. Los impuestos a las ventas, como el impuesto general a las ventas, no constituyen impuestos a las ganancias.

La NIC 12 menciona las reglas para establecer las diferencias generadas entre los resultados por aplicación de las normas contables y los ajustes necesarios para llegar a la base imponible; requiriéndose del juicio profesional.

Algunas de estas diferencias son diferencias permanentes, por ejemplo, si las entidades tributarias no permiten que se deduzca un gasto particular al calcular los beneficios imponibles. Otras diferencias son temporales, por ejemplo, algunas partidas de ingresos o gastos serán reconocidas en el estado de resultados en un período anterior o posterior al momento en que son reconocidas en el cálculo de los impuestos.

La NIC 12, puntualiza que las diferencias temporarias son las que se dan entre el importe registrado en libros de un activo o pasivo en balance general y su base fiscal. Consiguientemente, dentro de estas diferencias están las diferencias temporarias que se adicionan, que dan lugar a cantidades imponibles al prescribir la utilidad (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros; o las diferencias temporales deducibles, que generan cantidades que son deducibles al establecer la utilidad (pérdida) fiscal que pertenece a períodos futuros.

En cuanto a las diferencias permanentes, estas deben reconocerse en el ejercicio en el cual devengó o se incurrió en tales cantidades, generando un mayor gasto o ingreso corriente del impuesto a la renta. En efecto, estas diferencias no son imponibles, ni deducibles al prescribir la utilidad o pérdida fiscal.

Finalmente, durante el desarrollo del presente trabajo, con fecha 13 de setiembre del 2018, el Poder Ejecutivo ha promulgado el Decreto Legislativo N° 1425, al amparo de las facultades extraordinarias otorgadas por el Congreso para legislar en materia tributaria, regulando un concepto de devengo en la LIR.

La regla general que contiene la nueva norma es que las ingresos se devengan en el momento que se han dado los hechos sustanciales para su generación, y que el derecho a conseguirlos no dependa de una condición suspensiva, al margen de la oportunidad en que se cobren y aun si no se hubieran fijado los términos de su pago. No obstante, si la contraprestación o porción de esta se establezca en función de una acción o acontecimiento que

se causará en el futuro, el ingreso devengará en el momento que dicha acción o evento suceda. Es el caso, por ejemplo, de las regalías cuya contraprestación se pacta en función de las utilidades (hecho futuro). De acuerdo a la NIIF 15, Reconocimiento de ingresos por actividades ordinarias procedentes de contratos con terceros, el ingreso se estima desde el primer momento; mientras que para efectos tributarios, el ingreso devengará cuando el evento futuro ocurra. Vemos entonces que los términos contractuales son claves en la determinación de la oportunidad del devengo, y que se tendrá que realizar la segmentación del valor de los bienes y servicios para la determinación del devengo de los ingresos.

Tratándose de gastos de tercera categoría, se imputan en el periodo gravable en que se originen los hechos sustanciales para su generación, siempre que la obligación de cancelarlos no se encuentre sujeta a condición suspensiva, al margen de la oportunidad en que se cancelen, y aun cuando no se hubieran fijado los términos precisos para su cancelación. No obstante, si la contraprestación o parte de esta se establece en función de un hecho o acontecimiento que se originará en el futuro, los gastos se devengarán cuando esa acción o evento suceda.

En adición a la regla general, la norma ha regulado el devengo para diferentes tipos de transacciones. En la enajenación de bienes, se entenderá por hechos sustanciales lo que ocurra primero: en el momento que el comprador tenga el control del bien, o en el momento que el enajenante haya trasladado al comprador el riesgo de la pérdida de los bienes.

El adquirente adquiere el control sobre el bien cuando: i) tiene el derecho a decidir sobre el uso del bien; y ii) obtiene sustancialmente los beneficios del mismo. Se establece como regla interpretativa del concepto de control sobre el bien, a lo establecido por la NIIF 15. Para determinar la transferencia de control no debe tenerse en cuenta:

- Que exista pacto entre el transferente y el comprador que conceda a uno de ellos, el derecho o la obligación a comprar o vender un bien o fije el compromiso de uno de ellos, de comprar o vender el bien;
- El derecho del adquirente de resolver el contrato o exigir al transferente que se hagan los arreglos convenientes cuando los bienes materia de la transferencia no reúnen las características, particularidades o detalles pactados;
- Que existan una o más prestaciones que deban ser registradas conjuntamente a la transferencia del bien, correspondiendo por el devengo ser contabilizadas de forma independiente.

Respecto a la prestación de servicios que se desarrollen en un lapso de tiempo, el Decreto Legislativo N° 1425 dispone que:

- Los ingresos se devengan según su grado de realización. Las técnicas para medir el grado de realización son: a) Inspección de lo realizado, b) Porcentaje entre lo realizado y el total a ejecutar, c) Porcentaje entre los costos incurridos y el costo total de la prestación del servicio. Se considera como costos incurridos solo los relacionados con la parte realizada, y como costo total los costos de la parte realizada y por realizar.
- Tratándose de servicios de realización continuada: a) si se pactan por tiempo determinado, los ingresos se devengan de manera proporcionada al tiempo estipulado para su realización, a menos que haya un mejor procedimiento de medición de la realización del servicio, acorde a la naturaleza y particularidades de la prestación; b) si se pactan por tiempo indeterminado, los ingresos se devengan según el mejor método de medición de su realización, acorde a la naturaleza y peculiaridades de la prestación.

Cuando la transacción implique más de una prestación, el devengo de los ingresos se fijará independientemente para cada una de ellas.

No se podrán reducir o excluir ingresos por: i) Estimaciones según la probabilidad de no recibir la contraprestación o porción de ella; ii) Convenios que conceden a la otra parte la obtención de posibles bienes o servicios de manera gratuita o a cambio de una contraprestación menor por rebajas o términos similares. Dichas rebajas solo surten efecto en el instante en que se aplican; iii) Contraprestaciones que el contribuyente se obliga cancelar al adquirente, usuario o terceros. Para establecer el devengo, estas tienen que tratarse de forma separada a los ingresos del transferente.

Asimismo, el 30 de diciembre del 2018 se publicó el Decreto Supremo N° 339-2018-EF, Reglamento del Decreto Legislativo N° 1425, disponiendo que si el total de la contraprestación se establece en función de un hecho o eventualidad que se causará en el futuro, el total del ingreso o gasto se devengará en el momento que ocurra tal acción o evento. Por ejemplo, las comisiones por ventas sujetas a condición que los clientes no presenten reclamos en un periodo de tiempo determinado.

Precisa la norma, además, que un hecho o evento futuro es una acción o evento posterior, nuevo, distinto. No es un hecho futuro cuando el importe de la contraprestación está supeditado a una comprobación de la calidad, particularidades, peso o volumen del bien vendido que implique un ajuste posterior al valor pactado. Por ejemplo, la venta de minerales cuya contraprestación está sujeta a cotización futura.

Con la dación de ambas normas, observamos que no existe una Disposición Transitoria que permita deducir un gasto, a partir del 2019, según el tratamiento contable definido en ejercicios anteriores. También es de destacar que la correlación de ingresos y gastos no es inherente a un devengo jurídico. Se requiere un análisis legal particular, distinto al previsto por las normas contables, que hasta el 2018 fueron mayoritariamente la base para determinar el devengo de los ingresos y gastos.

El riesgo de aplicar incorrectamente el criterio del devengado podría generar el reconocimiento de ingresos y gastos en un ejercicio que no corresponde, y conllevar la generación de multas e intereses moratorios.

A partir de las recientes reglas del devengado tributario, se originan nuevas problemáticas, tareas y retos para la profesión contable, tales como:

- Analizar el concepto de hechos sustanciales, la existencia de condiciones o no para que estos se produzcan, y situaciones de incertidumbre en torno a la contraprestación generada por la influencia que pudieran tener hechos futuros sobre ella.
- Evaluar las transacciones sujetas a condición suspensiva.
- Evaluar el impacto de posibles partidas de conciliación al determinar el impuesto diferido.
- Revisar los contratos para identificar las diferencias temporales que se generarían por el distinto tratamiento contable y tributario.
- Analizar las distintas modalidades de prestación de servicios para determinar el grado de realización o de ejecución continuada.
- Tener claro cuándo estamos frente a un hecho sustancial, y si este tendrá contenido jurídico o económico.
- Revisar cuándo se transfirió al adquirente de los bienes el riesgo de la pérdida.
- Evaluar cuándo se toma el control de los bienes.

- Analizar si el hecho de que no se haya previsto como requisito la probabilidad de que los ingresos fluyan al contribuyente, vulnera el principio de capacidad contributiva.
- Evaluar los casos de contribuyentes que han suscrito Convenios de Estabilidad.

VI. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

6.1 Conclusiones

1. Actualmente, la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial implica una labor tediosa y complicada para los contribuyentes, por el alto nivel de especialización contable y fiscal que se requiere para realizar la conciliación tributaria, que consiste en adicionar o deducir al resultado contable obtenido bajo los criterios de las Normas Internacionales de Información Financiera, las diferencias entre ambos tratamientos.
2. La Ley del Impuesto a la Renta no ha definido el concepto del devengado, como mecanismo de imputación de rentas, por lo que en vía de interpretación se le ha dado contenido tributario. Ello ha generado zonas grises y posiciones disímiles en relación al aspecto temporal de la hipótesis de incidencia; deviniendo adicionalmente la determinación del impuesto en una tarea de alto riesgo por el impacto económico de las contingencias que se pueden generar, incluyendo multas e intereses. Esta situación se puede apreciar en el caso planteado como anexo de la presente investigación.
3. La SUNAT no ha tenido un criterio consistente para aplicar el devengado cuando se ha manifestado a través de sus pronunciamientos técnicos; llámense informes, cartas, u oficios. En

algunas ocasiones ha basado su opinión en lo regulado por las normas contables; y otras veces, su sustento ha sido la definición de la doctrina jurídica; lo que ha generado espacios de inseguridad jurídica cuando lo que busca todo sistema tributario es que exista certeza en la determinación de la obligación.

4. El criterio del devengado, que regula el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta, afecta diversos rubros significativos de los estados financieros, como el reconocimiento de ingresos y gastos en determinado periodo, la definición de activo, bienes del activo fijo, componentes del costo, depreciación, activos intangibles, amortización, costo de los inventarios, entre otros. El devengado es, por su propia naturaleza, un concepto contable; por lo que nuestra Ley del Impuesto a la Renta no debería tomar en cuenta la definición del devengado jurídico que responde a la legislación de otros países.

6.2 Recomendaciones

1. La Ley del Impuesto a la Renta debería contar con su propia definición estructurada del concepto del devengado, delimitando su alcance efectos tributarios, tanto para el reconocimiento de ingresos como de gastos. La nueva norma debería darle predictibilidad a la determinación del impuesto, con la finalidad de despejar dudas y errores interpretativos. No consideramos que el legislador deba realizar una remisión directa a las NIIF; puesto que estas, en algunos casos, disponen el registro de estimaciones, las mismas que no son aceptables fiscalmente. No se trata de juridificar las normas contables.
2. Los costos de cumplimiento de la norma tributaria del devengado no deberían ser onerosos para el contribuyente. Si el legislador opta por

una legislación muy detallada y técnica, podría resultar contraproducente para las empresas por el control que implicaría llevar una contabilidad con enfoque fiscal. La nueva norma debería ser de fácil aplicación para todos los contribuyentes; no solo para las grandes corporaciones que tienen recursos para pagar asesores. Asimismo, en la nueva legislación sobre el devengado, se deben incorporar disposiciones transitorias, a fin de regular apropiadamente sus efectos en las transacciones o contratos en curso.

3. El legislador tributario debe considerar, además de los temas técnicos, que las consecuencias de los aspectos regulados no afecten aún más la alicaída recaudación tributaria; pero, a su vez, cuidando de no excederse en el celo fiscal. Asimismo, se debe respetar los principios tributarios constitucionales, en especial el de capacidad contributiva.
4. El estudio de la problemática del devengado debe ser continuado y profundizado por colegas de la profesión contable, toda vez que aun cuando recientemente se han dictado normas que han incorporado definiciones del devengo a la Ley del Impuesto a la Renta, dicho desarrollo normativo genera una serie de retos en torno a su real entendimiento y a los aspectos aún pendientes de regulación. La introducción de una definición tributaria del devengo coincide con el cambio contable por la entrada en vigencia de la NIIF 15, que regula el reconocimiento de ingresos con operaciones con terceros; por lo que resulta aún más relevante continuar abordando la investigación de este tema.
5. Dado que recientemente se ha promulgado el Decreto Legislativo N° 1425 y su Reglamento Decreto Supremo N° 338-2018-EF, que regulan el devengado para efectos tributarios, nos permitimos sugerir algunas modificaciones normativas para su mejor aplicación:

“ Disposiciones Transitorias:

- Precísese que las operaciones que se iniciaron con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1425 no estarán reguladas por las disposiciones de este último dispositivo.
- Precísese que a los contribuyentes que hayan suscrito Convenios de Estabilidad Tributaria y de Estabilidad Jurídica con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 1425 no les será de aplicación las disposiciones de este último dispositivo.
- Precísese que si se modifican las normas sectoriales respecto del concepto del devengado, serán de aplicación exclusivamente las disposiciones contenidas en el Decreto Legislativo N° 1425.”

VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- (IASB), I. A. (2014). *Normas Internacionales de Información Financiera*. Londres: IFRS Foundation.
- Alva Matteuci, M., & García Quispe, J. L. (2016). *Teoría y Práctica del Impuesto a la Renta*. Instituto Pacifico S.A.C.
- Barriga, C. (2001). *Concepto y campo de estudio de la epistemología*. *Revista de Investigación*, 55 a 68.
- Calleja Bernal, F. J. (Abril de 2011). *Contabilidad 1*. Naucalpan de Juárez, México: Pearson Educación de México, S.A. de C.V.
- Calvo Rivas, H. H. (2014). *Funciones Desempeñadas en la Superintendencia Nacinal de Aduanas y de Administrción Tributaria. Tesis para Título de Contador Público Universidad Nacional de Trujillo*. Trujillo, Perú.
- Canruví Bolo, P. S. (2013). *La Cultura Tributaria y su Incidencia en la Reducción de la Evasión de Impuestos en el Gobierno Central. Tesis para Título Contador Público Universidad Nacional de Trujillo*. Trujillo, Perú.
- Chocano, Y. (2004). *Filosofía de la contabilidad*. Huánuco, Perú: UNHEVAL.
- Decreto Legislativo N° 774. (30 de 12 de 1993). *Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Perú: El Peruano.
- Decreto Supremo N° 122-94-EF. (22 de 09 de 1994). *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*. Lima, Perú: El Peruano.
- GARCÍA MULLÍN, J. R. (s.f.). *Manual del Impuesto a la Renta*. Buenos Aires: Centro Interamericano de Estudios Tributarios.
- Leytón Venegas, O. (2010). *El Impuesto a la Renta y los Reparos Tributarios en Establecimientos de Hospedaje del Distrito de Trujillo en el Periodo 2010. Tesis Título Contador Público U.N.M.S.M.* Trujillo, Perú.
- Ortega Salavarría, R., & Pacherras Racuay, A. (2016). *Impuesto a la Renta de Tercera Categoría 2015-2016*. EBC Ediciones S.A.C.
- REIG, E. J. (1991). *Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires: Macchi.

- Roder, R. m. (1992). *El Principio de lo Devengado en la Imputación de la Renta al ejercicio fiscal. Tesis para Grado Bachiller en Derecho P.U.C.P.* Lima, Peru.
- Romero López, J. (2009). *Contabilidad Avanzada*. México D.F., México: McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V.
- Solano Mendoza, G. (2016). *El Problema del Beneficio de la Reinversión en Educación para la Recaudación Tributaria. Tesis para Grado Magister UNMSM* . Lima, Perú.
- SUNAT. (1995). Directiva N°001-985 Absolución de Consultas Jurídicas. Lima, Perú.
- SUNAT. (2014). R.S. 122-2014 Reglamento de Organización y Funciones(ROF). Lima, Perú.
- Suplemento Enfoque Contable N° 9. (2017). *Análisis Tributario*, 11 a 22.
- Talledo Mazú, C. (2016). *Manual del Código Tributario*. Editorial Economía y Finanzas.
- Torres, C., & Lam, A. (2012). *Los Fundamentos epistemológicos de la contabilidad y su incidencia en la información competitiva del contador público*. Lima, Perú: Solavento.
- Vásquez Tarazona, C. (2009). *Los Gastos Deducibles y el principio de causalidad en la determinación de las rentas netas empresariales caso peruano. Tesis para optar Grado de Magister U.N.M.S.M.* Lima, Peru.

VIII. ANEXOS

8.1. Glosario

-Contribuyente. Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Su designación debe realizarse necesariamente a través de una ley o norma de rango similar (decreto legislativo).

-Decreto Legislativo. Norma de rango equivalente al de la ley, emitido por el poder ejecutivo, previa delegación de facultades para ello, que efectúa el Congreso de la República.

-Devengado. Principio contable que dispone que las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren, en los periodos en que esos efectos tienen lugar; incluso si los cobros o pagos resultantes se producen en un periodo diferente.

-Doctrina. Conjunto de estudios, análisis y pronunciamientos teóricos, elaborados por los estudiosos de una determinada materia o ciencia.

-Facultades de fiscalización y verificación de la SUNAT. Prerrogativas con las que cuenta la SUNAT para poder revisar la determinación que hubiera realizado el contribuyente.

-Gasto. Decremento en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado disminuciones en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

-Ingreso. Incremento (flujo bruto) de los beneficios económicos que se producen durante un periodo contable, en forma de flujos de entradas de efectivo, aumento de activos o disminución de pasivos, que producen aumentos en el patrimonio; que son distintos a los aportes de los socios.

-Impuesto a la Renta. Impuesto que recae sobre la ganancia neta que obtiene el contribuyente. En nuestro país grava las rentas que provienen del capital, el trabajo y la aplicación conjunta de ambos conceptos.

-Jurisprudencia. Conjunto de pronunciamientos jurisdiccionales (Poder Judicial, Tribunal Constitucional) y administrativos (Tribunal Fiscal), que en determinados supuestos son de observancia obligatoria; es decir, tienen carácter vinculante.

-Métodos de interpretación de normas legales. Mecanismos diseñados para descubrir la naturaleza de las normas y hacer posible su aplicación a los hechos concretos.

-Normas Internacionales de Información Financiera. Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Estas Normas comprenden:

- a) Las Normas Internacionales de Información Financiera.
- b) Las Normas Internacionales de Contabilidad.
- c) Las Interpretaciones CINIIF
- d) Las Interpretaciones

-Obligación tributaria. Vínculo legal que emana de una ley y por el cual, el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria, retira una porción del patrimonio de los ciudadanos, para cumplir con sus fines y funcionamiento.

-Principio de legalidad. Principio jurídico que funge de garantía para el sistema jurídico y que establece que cualquier disposición, para que sea oponible y exigible a los ciudadanos en general, debe estar contenida en una norma legal.

-Potestad tributaria. Prerrogativa inherente al Estado que le permite crear, modificar o derogar cargas tributarias (obligaciones tributarias). No obstante, se debe respetar principios jurídicos y doctrinarios que precisamente legitimen su ejercicio.

-Rango de las normas. Prelación de las diferentes normas legales que integran un sistema jurídico. En líneas generales, un sistema jurídico se encuentra conformado por un conjunto de normas legales diversas, de diferente naturaleza y consecuentemente jerarquía. Así, la norma de mayor jerarquía es la Constitución Política del Estado.

-Renta neta. Concepto eminentemente tributario, el cual se obtiene de deducir del ingreso, los costos y gastos incurridos para obtenerlo. En nuestra Ley del Impuesto a la Renta, con algunos matices, es el monto al cual se aplicará la alícuota (tasa) del Impuesto.

8.2. Matriz de consistencia

Tabla 18. Matriz de Consistencia

PROBLEMAS	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES	INDICADORES
¿Cuál es la incidencia de la ausencia de definición del principio del devengado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017?	Determinar la incidencia de la ausencia de definición del principio del devengado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.	La ausencia de definición del principio del devengado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, incide significativamente en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010- 2017.	Ausencia de definición del Principio del Devengado en la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento	Reconocimiento de Ingresos y Gastos
¿El criterio de reconocimiento de ingresos y gastos influye en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017?	Determinar si el criterio de reconocimiento de ingresos y gastos influye en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.	El criterio de reconocimiento de ingresos y gastos influye positivamente en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.		Devengo Jurídico
				Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)
¿El devengado jurídico se relaciona con los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017?	Determinar si el devengado jurídico se relaciona con los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.	El devengado jurídico se relaciona significativamente con los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.	Pronunciamientos técnicos emitidos por la SUNAT durante el periodo 2010-2017	Informes
				Circulares
¿Cuál es el impacto del devengo regulado por las Normas Internacionales de Información Financiera, en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017?	Determinar el impacto del devengo regulado por las Normas Internacionales de Información Financiera, en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.	El devengo regulado por las Normas Internacionales de Información Financiera, impacta de manera relevante en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria durante el periodo 2010-2017.		Oficios/Cartas

8.3 Caso

El contribuyente pertenece a uno de los más grandes grupos empresariales del país, y en el año 2015 emitió bonos corporativos por 400 millones de soles. Para tal fin, tuvo que incurrir en gastos de honorarios de estudios de abogados, analistas financieros, estructuradores de deuda y clasificadoras de riesgos; dichos honorarios ascendieron a la suma de 10 millones de soles. De acuerdo a la NIC 23, el contribuyente difirió contablemente dichos gastos durante el periodo de 5 años que fue la duración del préstamo; registrando, por tanto, 2 millones de soles en los resultados de cada año.

Para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2015, la empresa dedujo, vía declaración jurada, el íntegro de los mencionados honorarios, considerando que por su propia naturaleza dichos gastos se consumieron cuando se incurrieron, es decir, en el 2015; y que al no existir una definición de devengado tributario, no eran aplicables las normas contables específicas sino el criterio general del devengo. Sin embargo, la SUNAT observó la deducción del monto correspondiente a los años 2016 en adelante; aduciendo que no se habían devengado bajo el criterio contable de la NIC 23.

El reparo representó un mayor Impuesto a la Renta de 2.24 millones de soles (28% sobre 8 MM); monto que a la fecha asciende a 5.7 millones de soles, incluyendo multas e intereses. El expediente está aún sin resolver en el Tribunal Fiscal.

Nótese que si el contribuyente no hubiese deducido vía declaración jurada la totalidad de los intereses en el 2015, y dado el vacío legal de la definición del concepto del devengado, es posible que la SUNAT hubiese reparado en el ejercicio 2016 y siguientes, el gasto contabilizado por estos honorarios, bajo el argumento que serían Gastos de ejercicios anteriores; los mismos que serían no deducibles por no cumplir con el requisito del pago en el propio ejercicio y no poder sustentar que no los podía conocer antes. En otras palabras, la SUNAT pudo haber argumentado que la NIC 23 no resulta aplicable y que todo el gasto debió deducirse tributariamente en el 2015.

Como se puede apreciar, no contar con una definición del devengado en la Ley del Impuesto a la Renta conlleva a una situación de inseguridad jurídica por la falta de predictibilidad en el reconocimiento de ingresos y gastos para efectos tributarios.

8.4. Entrevista

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS

Escuela de Postgrado
Unidad de Postgrado de la Facultad de Ciencias Contables

ENTREVISTA

La presente entrevista tiene como objetivo ser una herramienta de investigación para optar por el título de Magister en Política y Gestión Tributaria con mención en Política y Sistema Tributario. El tema está relacionado a la problemática de la aplicación del principio del devengado en los pronunciamientos técnicos emitidos por la Administración Tributaria; por lo que agradeceremos pueda tomar unos minutos para responder las siguientes preguntas. Sus respuestas serán utilizadas estrictamente para fines académicos.

III. IDENTIFICACIÓN

Nombre y Apellidos:

.....
.....

Cargo / Empresa:

.....
.....

IV. PREGUNTAS:

1. ¿Considera que la legislación actual del Impuesto a la Renta es suficientemente clara en relación al concepto del devengado tanto para el reconocimiento de ingresos como de gastos?

2. ¿Considera usted que al no existir claridad en la aplicación del devengado, se afectan algunos derechos tributarios del contribuyente?
3. En su experiencia profesional, ¿ha encontrado aplicaciones inconsistentes en la actuación de la SUNAT o del Tribunal Fiscal respecto a la aplicación del concepto del devengado?
4. ¿Considera que debería incorporarse una definición del devengado en la Ley del Impuesto a la Renta?
5. El criterio del devengado a ser incorporado en la legislación del Impuesto a la Renta, ¿debería contener un desarrollo propio o una remisión a las Normas Internacionales de Información Financiera?
6. En caso el legislador opte por remitir la definición del devengado a lo indicado por las Normas de Internacionales de Información Financiera, ¿cuál sería el impacto en el Impuesto a la Renta frente a las frecuentes modificaciones de las NIIF?
7. En el supuesto que la definición del devengo en la Ley del Impuesto a la Renta no sea lo suficientemente clara para un caso concreto, ¿los funcionarios de la SUNAT o del Tribunal Fiscal deberían recurrir a las fuentes contables y/o a fuentes complementarias?